

FACULTAD
DE CIENCIAS
JURÍDICAS



ZIENTZIA
JURIDIKOEN
FAKULTATEA

TRABAJO FIN DE ESTUDIOS / IKASGAIEN AMIERAKO LANA
MÁSTER UNIVERSITARIO EN ACCESO A LA ABOGACÍA

**LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE
PERSONAS JURÍDICAS**

Luis Azcárate Tapia

DIRECTOR / ZUZENDARIA

Hugo López López

Pamplona / Iruñea

15 de enero de 2019

RESUMEN Y PALABRAS CLAVE

El objeto de este trabajo es realizar un análisis exhaustivo de la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas sobre las obligaciones tributarias de éstas que sean impagadas, con especial atención a los supuestos de mayor trascendencia práctica. Así, se lleva a cabo un estudio de las situaciones reguladas por la LGT que dan lugar a la responsabilidad tributaria de los administradores: la comisión o colaboración activa en la realización de infracciones, la participación en la comisión de infracciones y el cese de actividades. Además, se detallan las consecuencias jurídicas de cada uno de estos supuestos de responsabilidad. Del mismo modo, se analizan las resoluciones judiciales que los tribunales españoles han adoptado sobre esta materia.

PALABRAS CLAVE: Responsabilidad, tributaria, administradores.

The aim of this essay is to do a comprehensive examination of the responsibility that the managers of legal entities acquire for its taxes liabilities that are not paid, with special attention to the situations that have had a greater significance on the courts and the doctrine. In this way, the three situations that generate the responsibility of the managers, according to the Spanish Taxes Law, will be analysed: to cause or to take part on the commission of taxes infringements, the commission of the infringements by the legal entities and the cessation on business. Furthermore, this essay contains an examination of the consequences of the responsibility. In the same way, the jurisprudence of the Spanish courts on this topic will be reviewed in this essay.

KEY WORDS: Responsibility, taxes, managers.

ÍNDICE

1. Introducción.....	3
2. Naturaleza y función de la responsabilidad tributaria	5
3. Presupuestos de hecho de la responsabilidad de los administradores	8
3.1. Cuestiones previas	9
3.1.1. La condición de administrador	9
3.1.2. Las circunstancias del art. 179.2 LGT	14
3.2. Responsabilidad solidaria por la comisión de infracciones (art.42.1 a) LGT).....	18
3.3. Responsabilidad subsidiaria por la comisión de infracciones (art.43.1a) LGT) ..20	
3.3.1. Características comunes de los comportamientos del art.43.1a) LGT).....	21
3.3.2. Las conductas generadoras de la responsabilidad de los administradores del art.43.1 a) LGT	25
3.3.3. La relación entre el art. 42.1 a) LGT y 43.1 a) LGT	28
3.4. Responsabilidad subsidiaria por el cese de actividades (art.43.1 b) LGT).....	30
3.4.1 La responsabilidad por el cese de actividades en la legislación tributaria	30
3.4.2. El cese de actividades en la legislación mercantil.....	34
3.4.3. La relación entre la legislación mercantil y tributaria	36
4. Consecuencias jurídicas de la responsabilidad.....	40
4.1. La responsabilidad derivada de la comisión de infracciones tributarias	41
4.1.1 Los recargos e intereses de demora	41
4.1.2 Las sanciones.....	42
4.2. La responsabilidad derivada del cese de actividades.....	43
4.2.1. Los recargos e intereses de demora	43
4.2.2 Las sanciones.....	45
5. Conclusiones.....	46
Anexo I: Bibliografía.....	52
Anexo II: Jurisprudencia	53

I. INTRODUCCIÓN

El concepto de responsabilidad es una de las piedras angulares del ordenamiento jurídico, en tanto que buena parte de las normas jurídicas están concebidas como una reacción frente a situaciones en las que cabe alegar la responsabilidad de alguien. Por ello, es posible encontrar manifestaciones de la responsabilidad en todos los sectores del ordenamiento jurídico¹.

Dentro del ámbito tributario, la responsabilidad ha ido ganando terreno por factores como los escándalos financieros, que han contribuido a una mayor sensibilidad de la opinión pública al respecto, o las crisis económicas, que han supuesto un mayor volumen de impagos por parte de las sociedades y han incitado a la Administración a perseguir el cobro de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas. Por ello, la regulación de la responsabilidad tributaria ha sido objeto de discusiones doctrinales y de su aplicación práctica han nacido una gran cantidad de pronunciamientos judiciales sobre sus elementos y requisitos, especialmente en torno a la figura de los administradores de personas jurídicas.

El trabajo comenzará con un acercamiento a la naturaleza de la responsabilidad tributaria. Posteriormente será el momento de estudiar unas cuestiones aplicables a todos los supuestos de responsabilidad tributaria como son los elementos definitorios de la condición de administrador y las circunstancias del art. 179.2 LGT, cuya concurrencia supone la falta de acción frente al administrador y, en consecuencia, su falta de responsabilidad. Tras estas cuestiones, se abordará el estudio de los tres supuestos de responsabilidad tributaria que han creado una mayor casuística alrededor de los administradores. En primer lugar, se analizará la responsabilidad solidaria de causantes o colaboradores activos en la realización de una infracción tributaria (art. 42.1 a) LGT). A continuación será el momento de la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubieran hecho lo suficiente para evitarlas (art. 43.1 a) LGT). Dentro de este apartado se estudiarán las características comunes a los comportamientos a los que hace referencia el citado precepto, para después analizar separadamente cada uno de estos. El apartado se cerrará con el examen de la relación entre la responsabilidad solidaria del art. 42.1 a) LGT y la responsabilidad subsidiaria del art. 43.1 a) LGT. El tercer capítulo de este tra-

¹ Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*. Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pág. 25

bajo finaliza con el análisis de la responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades y tuvieran obligaciones tributarias pendientes, dividiéndose este en dos partes: la regulación de esta materia en la legislación tributaria y en la mercantil; para después estudiar la relación entre ellas y su uso por parte de la Administración tributaria. El siguiente capítulo trata sobre las consecuencias jurídicas que la LGT anuda a la responsabilidad tributaria. Para su análisis se dividirán los supuestos de responsabilidad en dos grupos: uno conformado por los arts.42.1 a) LGT y 43.1 a) LGT y el otro compuesto únicamente por el supuesto del art. 43.1 a) LGT. El trabajo se cerrará con una recapitulación de los temas tratados y unas conclusiones sobre éstos.

Tras la realización del enfoque del objeto de este trabajo y la exposición de su estructura, es el momento ya de proceder al estudio de la responsabilidad tributaria de los administradores.

II. NATURALEZA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

En el ámbito tributario la responsabilidad va dirigida al aseguramiento de la satisfacción del crédito tributario. Así, se ha definido la responsabilidad tributaria como un “instituto de técnica jurídica de aseguramiento del cobro mediante la traslación, actuada por los órganos competentes de la Administración pública, de la exigencia del cumplimiento de la obligación de pago a un sujeto distinto del deudor principal, atendida la relación existente entre ambos y el concurso de los presupuestos fácticos habilitantes legítimamente establecidos”².

La discusión sobre la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria ha sido objeto de largos debates. Para comprender la postura de la LGT y los problemas que han surgido alrededor del concepto de responsabilidad que ésta ha construido, es conveniente empezar por el análisis de la doctrina.

El punto de partida es el artículo 37.1 de la LGT de 1963, que establecía que “la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente”. De esta definición se extrae que la LGT concebía al responsable como una figura diferente del sujeto pasivo que se situaba *junto a* este en la posición de deudor tributario. Se trata de una definición muy amplia, lo que supuso que, bajo su nombre, se integraran supuestos de naturaleza diversa: de garantía y sancionadores. En la doctrina española se mantuvo la tesis de la función de garantía reconociendo, en mayor o menor intensidad que también puede tener una función de naturaleza sancionadora.

En 1997, De la Hucha elaboró un importante trabajo en el que señalaba que en los artículos reguladores de la responsabilidad por infracciones (art. 38.1 y 40.1 LGT 1963³) tenían lugar dos consecuencias jurídicas: el traslado al responsable de la obligación de responder por la sanción (siempre que al menos medie negligencia) y la imposición al responsable de la obligación de hacer frente a los daños causados por su acción

² LAMOCA ARENILLAS, Á. *Manual de responsabilidad tributaria*. Editorial Aranzadi, Cizur Mayor, 2013, pág. 17

³ Art. 38.1 LGT 1963: “responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria”.

Art. 40.1 LGT 1963: “serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones”.

antijurídica, al modo de la responsabilidad civil subsidiaria. En consecuencia, dentro de la responsabilidad se distinguen dos géneros de diversa naturaleza: la responsabilidad por la infracción, cuya consecuencia es la sanción, y la responsabilidad por los daños provocados al crédito tributario.

Ello trae consecuencias desde la perspectiva de las garantías constitucionales dado que, mientras que la responsabilidad por infracciones debe ser llevada al marco del Derecho tributario sancionador, la responsabilidad por hechos no constitutivos de infracciones pueden incluirse en el marco de los deudores tributarios.

De la Sentencia del Tribunal Constitucional de 14/12/1998 núm. 239/1998 (FJ 2.º) podemos extraer, *sensu contrario*, una definición del concepto constitucional de sanción. Se trataría de la imposición de “una obligación de pago con un fin represivo o retributivo por la realización de una conducta que se considere administrativamente ilícita”. En este sentido, en la Sentencia de 13/11/1995 núm. 164/1995 el Tribunal Constitucional enumeró una serie de características de las sanciones: el sentido sancionador (para el cual es indiferente el *nomen iuris* que le dé la Administración o el legislador); la relación de su cuantía con la de las sanciones y, por último, que no toda medida con carácter disuasorio del impago es de naturaleza sancionadora. Así, en definitiva, cuando sea posible identificar supuestos de responsabilidad tributaria que tengan una función represiva o punitiva se tratará de sanciones, con independencia de que accesoriamente tengan una función de garantía⁴.

Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 27/03/2006 núm. 85/2006 (FJ 3.º) señaló que las sanciones tributarias por infracciones correspondientes a la responsabilidad del art. 43.1 a) LGT “ejercen una función represiva o de castigo” y “tienen su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes”, por lo que concluye que, “aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora”. Por ello, cuando se derive la responsabilidad del art. 43.1 a) LGT sobre una deuda tributaria en la que haya cantidades en concepto de sanción, serán aplicables las garantías materiales y procesales de los arts. 24.2 y 25.1 CE.

A este respecto hay que tener en cuenta la doctrina jurisprudencial (Sentencia del Tribunal Constitucional de 26/04/1990 núm. 76/1990 (FJ 4.º)) según la cual “la re-

⁴ MARTÍN JIMÉNEZ, A. *op.cit.*, pág. 71.

cepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho Administrativo sancionador no puede hacerse mecánicamente y sin matices, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico”. No obstante, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 12/05/1994 núm. 146/1994 hizo referencia al principio de personalidad de la pena (art. 25.1 CE) como uno de los principios del orden penal aplicables al Derecho Administrativo. Ello supone que sólo puedan imponerse sanciones a los responsables de la realización de infracciones y, al mismo tiempo, que no puedan imponerse sanciones a quienes no hayan cometido ni colaborado en la realización de infracciones⁵. Es decir, es necesaria una conducta culpable del responsable.

Por otro lado, la responsabilidad tiene una naturaleza indemnizatoria, en la medida en que se impone al responsable la obligación de hacer frente a los daños causados por su acción antijurídica, al modo de la responsabilidad civil subsidiaria. La estructura de la responsabilidad civil es materialmente distinta a la de la responsabilidad sancionadora. Así, el dato decisivo es la producción de un daño a partir del cual se construye la responsabilidad, exigiéndose para su concurrencia la culpa “civil”, por lo que surgirá cuando no se haya actuado con la diligencia debida⁶.

Ello tiene consecuencias desde el punto de vista de la carga de la prueba. No es concebible que en la responsabilidad sancionadora sea el acusado quien deba probar su falta de culpabilidad, pero en la responsabilidad indemnizatoria es posible que el responsable deba demostrar que obró con la diligencia debida.

En definitiva, la LGT de 1963 alumbró un concepto de responsabilidad muy amplio, dentro del cual cabían figuras de muy diversa naturaleza. Así, en la responsabilidad se distinguen dos géneros: la responsabilidad por la infracción, cuya consecuencia es la sanción, y la responsabilidad por los daños provocados al crédito tributario. El Tribunal Constitucional ha definido las sanciones y ha enumerado sus características, señalando expresamente que la naturaleza de la responsabilidad subsidiaria del art. 43.1 a) LGT tiene una naturaleza sancionadora. Ello implica la extensión de las garantías constitucionales de los arts.24.2 y 25.1 CE a los procedimientos de derivación de esta responsabilidad. Por otro lado, encontramos la responsabilidad por los daños provocados al crédito tributario.

⁵ MARTÍN JIMÉNEZ, A. *op.cit.*, pág. 75.

⁶ *Ibidem*, págs. 91 y 92.

III. PRESUPUESTOS DE LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES

La LGT recoge hasta tres supuestos de responsabilidad que son aplicables a los administradores en los artículos 42 y 43. En este sentido, el art. 42.1 a) LGT establece un presupuesto de responsabilidad solidaria de aquellos “que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria”. Pese a no estar expresamente previsto para los administradores, es evidente que dado su cometido de gestores de la economía societaria, pueden ser causantes o partícipes de la comisión de una infracción tributaria.

Por su parte, los arts. 43.1 a) y 43.1 b) LGT son dos presupuestos de responsabilidad subsidiaria de los administradores. Al tratarse de una responsabilidad subsidiaria, los administradores serán aquellos obligados tributarios llamados en último lugar a la satisfacción del crédito perseguido tras el deudor principal y los responsables solidarios⁷. El artículo 43.1 LGT establece dos supuestos: en primer lugar, la responsabilidad de los administradores derivada de la comisión de infracciones tributarias por la entidad jurídica (art. 43.1 a) LGT) y, en segundo lugar, la responsabilidad de los administradores resultante del cese de actividades de la entidad jurídica teniendo ésta obligaciones tributarias pendientes (art. 43.1 b) LGT).

Estos presupuestos de hecho tienen una característica común: la responsabilidad del administrador. Por ello, en el primer apartado se analizará las características del concepto de administrador. Además, se estudiarán las circunstancias previstas en el art. 179.2 LGT que determinan la falta de acción de la Administración tributaria para la exigencia de responsabilidad.

Tras estas cuestiones previas, se estudiará la responsabilidad solidaria prevista en el art. 42.1 a) LGT.

Por último, será el momento de los supuestos de responsabilidad subsidiaria del art. 43.1 LGT, que están basados en unos presupuestos propios y específicos que se analizarán en última instancia: la comisión de una infracción tributaria y el cese de actividades.

⁷ LAMOCA ARENILLAS, Á. *op.cit*, pág. 139.

3.1. Cuestiones previas

3.1.1. La condición de administrador

En este apartado se estudiarán las características del concepto de administrador. La regulación de este concepto en la LGT incluye tanto a los administradores de derecho como a los de hecho. Por ello, se analizarán las cuestiones relativas a sendos tipos de administrador, haciendo hincapié en la acreditación de esta condición.

Para comenzar, cabe afirmar que la administración societaria (la gestión y representación del ente jurídico) comprende la realización del conjunto de actuaciones de diversa naturaleza tendentes a la consecución del objeto social. Se encomienda a los administradores el desempeño de aquellas funciones gestoras al efecto de articular el normal devenir en el tráfico de la persona jurídica⁸.

La administración puede organizarse de diversas maneras: administrador único, administradores solidarios o mancomunados, Consejo de Administración... A los efectos de la derivación de la responsabilidad, en cualquier caso, lo relevante es que la Administración compruebe la conducta de cada uno para determinar quién debe ser el responsable.

Como ya se ha enunciado previamente, el artículo 43 LGT hace referencia a dos tipos de administradores: de derecho y de hecho. El análisis comenzará con la delimitación de las características del administrador de derecho.

El administrador de derecho es aquel que se muestra en el tráfico como tal una vez cumplidos debidamente los requisitos legalmente exigidos para su válida constitución, entre los que podemos encontrar el nombramiento por la Junta de socios con su correlativa aceptación (art. 214 LSC) y la inscripción del nombramiento en el Registro Mercantil (art. 215 LCS)⁹.

En relación con la existencia de una pluralidad de administradores que sean declarados responsables, el art. 35.7 LGT establece que “la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributario al cumplimiento de todas las prestaciones”. En consecuencia, la Administración tributaria podrá derivar la acción de cobro indistintamente sobre cualquiera de los administradores.

⁸ LAMOCA ARENILLAS, Á. *op.cit*, pág. 141.

⁹ *Ibidem*, pág. 142.

Otra cuestión que se ha planteado es la relativa al modo de actuar indicado en el caso de que el administrador sea una persona jurídica y en su representación actúe una persona física. Esta situación podría crear problemas en sede tributaria, especialmente en la hipótesis del art. 43.1 a) LGT, en la medida en que regula un supuesto de responsabilidad por infracciones tributarias, por lo que habría que tener en cuenta principios del Derecho sancionador como el de culpabilidad y personalidad de la pena, lo cual llevaría a derivar la responsabilidad a la persona física representante¹⁰.

No obstante, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30/09/2014 núm. 944/2013 JT\2014\37 (FJ 7.º) y la Resolución del TEAC de 30/01/2008 núm. 00/3770/2008 han rechazado esta posibilidad, debiendo imputarse la responsabilidad a la persona jurídica que ostenta la condición de administrador en base a argumentos como la dicción literal del art. 41.1 LGT, en tanto que, de acuerdo con la citada Resolución, “la derivación de responsabilidad ha de hacerse al administrador de la sociedad deudora, sin que la Ley haga salvedad alguna para el caso de que la administradora sea una persona jurídica”. Del mismo modo, hay que tener en cuenta que el art. 41.1 LGT establece la posibilidad de configurar como responsable “a otras personas o entidades”. Además, la Resolución señala que “si la administradora única de una sociedad es otra sociedad, es evidente que el ejercicio del cargo ha de hacerlo alguna persona física, pero ello no implica que suplante a la sociedad administradora en sus derechos, sus deberes y sus responsabilidades; el interesado no es el administrador de Y, S.A., sino el administrador único de X, S.L., aunque ejerza en su nombre aquella administración”.

Es decir, el TEAC señala que será la persona jurídica representada quien responda ante la Administración en caso de impago, con independencia de que quien actúe en su nombre sea una persona física. Debemos tener en cuenta, en fin, que las consecuencias derivadas de la responsabilidad son de naturaleza patrimonial, por lo que no existe impedimento alguno para que sean asumidas por las personas jurídicas¹¹.

Una vez terminado con el análisis de las cuestiones relativas a los administradores de derecho, es el momento de estudiar las características de los administradores de hecho. La inclusión de esta figura fue una de las principales novedades de la LGT de 2003 respecto a la regulación anterior, equiparándolos en tratamiento a los administra-

¹⁰ Cfr. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los Administradores en la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 73

¹¹ *Ibidem*, págs. 73 y 74

dores de derecho. Si bien la figura del administrador de hecho no es definida expresamente por la LGT, existen definiciones doctrinales que nos permiten delimitar este concepto. Así, Quijano González señala que habrá de considerar administradores de hecho a “aquellos que, sin ocupar formalmente el cargo, ejercen de hecho y de manera efectiva las funciones de administración, sea sustituyendo a los administradores de derecho, sea influyendo sobre ellos de forma decisiva”¹². Por su parte, Díaz Echegaray señala que dentro del concepto de administrador de hecho es posible diferenciar diversos supuestos que tienen en común el ejercicio por el sujeto de la gestión y administración de la sociedad en ausencia de nombramiento válido y eficaz. Así, este concepto incluiría a administradores cuyo nombramiento presenta un vicio de nulidad; a aquellos que de hecho controlan la gestión y administración de la entidad sin haber sido designados para ello apareciendo en las relaciones frente a terceros como administradores (administradores notorios); y a aquellos que, sin aparecer frente al exterior como administradores, controlan de hecho la gestión y administración de la sociedad ejerciendo una influencia decisiva sobre los administradores formales (administrador oculto)¹³.

Además, es posible que el mandato del administrador sea de duración determinada y que, una vez haya transcurrido este tiempo, continúe ejerciendo sus funciones. En este sentido, el Tribunal Supremo ha asimilado esta situación a la del administrador de hecho y ha declarado, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 7/03/2016 RJ\2016\639 (FJ 6.º) que “nada impide, en principio, considerar administrador de hecho a quien tiene caducado su cargo, estando esa caducidad incluso inscrita en el Registro Mercantil (...). La seguridad en el tráfico mercantil justifica que el mero hecho de la caducidad del nombramiento por el transcurso del tiempo previsto para el mandato no implique automáticamente la pérdida de la condición de administrador, quedando quien la ostente obligado a adoptar las medidas oportunas para que se nombre a otro, en caso de que no desee continuar, o para que se revoque su nombramiento”. Por lo tanto, dentro del ámbito de los administradores de hecho también hay que incluir a aquellos que tienen el cargo caducado y siguen ejerciendo sus funciones, permaneciendo por ello sujetos a la responsabilidad tributaria.

Pese a ser habitual en la práctica, la prueba de la existencia del administrador de hecho suele ser complicada, ya que quien actúa de esta manera trata de permanecer

¹² QUIJANO GONZÁLEZ, J. *La responsabilidad civil de los administradores de las Sociedades Anónimas. Aspectos sustantivos*. Secretariado de Publicaciones, Valladolid, 1985, pág. 351.

¹³ Cfr. DÍAZ ECHEGARAY, J. L. *El administrador de hecho de las sociedades*. Aranzadi, Pamplona, 2002.

oculto y de impedir que se conozca su intervención. Por ello, se ha señalado por los tribunales la posibilidad de efectuar la prueba de la condición de administrador de hecho a través de la prueba de presunciones, la cual tiene un carácter supletorio e indirecto, pero a la que debe acudirse ante la ausencia de otros medios probatorios válidos y eficaces¹⁴. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 06/06/2008 (FJ 3.º) (confirmada después por la Sentencia del Tribunal Supremo de 11/04/2011 RJ\2011\3084) señala que “para dar por probado el hecho que se pretende, es necesario que la valoración de la prueba siga las reglas de prueba indiciaria, esto es, que los hechos bases estén probados, y en este caso lo están, y que el hecho que se afirma en base a los indicios resulte de manera inevitable como consecuencia de los hechos probados y sin que existan posibles interpretaciones alternativas”.

Por su parte, el art. 108.2 LGT señala que “para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”.

Por lo tanto, debe tratarse de indicios que permitan deducir, de acuerdo con el criterio humano, la actuación de esa persona como administrador de hecho. Entre estos indicios podemos encontrar la disposición sobre medios financieros de la sociedad, la relación continuada con los agentes que interactúan con la sociedad o la actuación como apoderado o representante disponiendo de amplios poderes que abarquen la mayoría de facultades delegables de la entidad representada¹⁵.

Tras el análisis de las figuras de los administradores de derecho y de hecho, debemos analizar las consecuencias de la coexistencia de estas figuras.

La coexistencia de los administradores de derecho y de hecho es una hipótesis bastante habitual en la medida en que siempre debe existir un administrador de derecho y el administrador de hecho permanece oculto tomando las decisiones que competen a éste o influyendo en él.

Además, puede darse el caso de que un administrador haya sido cesado y sea sustituido en su cargo por un tercero, sin que se produzca la inscripción registral del cese ni del nombramiento. De acuerdo con el art. 9.1 del Reglamento del Registro Mercantil, “los actos sujetos a inscripción sólo serán oponibles a terceros de buena fe desde su publicación en el ‘Boletín Oficial del Registro Mercantil’ ”.

¹⁴ Cfr. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *op.cit.*, pág. 70

¹⁵ Cfr. LAMOCA ARENILLAS, Á. *op.cit.*, págs. 146 y 174

Con base en este artículo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 2/12/2010 (FJ 3º), citando la Sentencia del Tribunal Supremo de 30/10/2001, ha señalado que “al no haberse inscrito la citada renuncia no puede operar respecto a terceros y por tanto, su responsabilidad no cesa desde tal acto”. En consecuencia, mientras el administrador no inscriba su cese en el Registro Mercantil seguirá siendo responsable a efectos tributarios. Y ello, de acuerdo con la sentencia citada, “responde a una fundada razón de justicia, pues si se permitiera a los administradores eludir sus responsabilidades legales con sólo su renuncia, sin la precisa y obligada publicidad, resultaría, como en el caso presente, un medio harto fácil de fraudes y de exonerarse de sus obligaciones y de responder de las consecuencias de su incumplimiento”.

No obstante, el Tribunal Supremo (Sentencia del Tribunal Supremo de 12/05/2012 RJ\2012\6677) (FJ 3.º) ha determinado que la inscripción registral del cese de la condición de administrador no es constitutiva. En este sentido, dicha sentencia, haciendo referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de 18/10/2010 RJ\2010\7392, niega el “carácter constitutivo a la inscripción del cese del administrador en el Registro Mercantil y ha admitido su prueba por otros medios” (por ejemplo, por el acta de la última Junta General). Esta última sentencia (FJ 2.º) declara que “las inscripciones registrales de los acuerdos de cese no tienen carácter constitutivo, al no imponerle así precepto alguno, correspondiendo, en su caso, el deber de inscribir a los nuevos administradores, sin que ninguna responsabilidad por falta de inscripción pudiera exigirse a los cesados”.

Ello supone que no puede exigirse responsabilidad al administrador cesado por la falta de inscripción de esta circunstancia, ya que esta tarea corresponde al nuevo administrador. Ahora bien, mientras el administrador cesado aparezca en el Registro como tal, podrá derivársele la responsabilidad tributaria, ya que la falta de inscripción hace que esta circunstancia no tenga efectos frente a terceros (en este caso, la Administración). Además, se entiende que el administrador (de derecho) cesado no ha atendido el cumplimiento de sus obligaciones legales y ha omitido la diligencia debida, incurriendo en un supuesto de *culpa in vigilando*¹⁶.

No obstante, debemos tener en cuenta que, para la derivación de responsabilidad de los artículos 43.1 a) LGT y 43.1 b) LGT es necesaria la concurrencia de negligencia en el comportamiento del administrador que haya generado el presupuesto de hecho de

¹⁶ Cfr. LAMOCA ARENILLAS, Á. *op. cit.*, pág. 147.

la responsabilidad. Por ello, es dudoso que pueda realizarse la derivación a un administrador de derecho que haya sido cesado (sin constar esta condición en el registro) y que no haya participado en la generación de la responsabilidad, ya que puede ser contrario a principios constitucionales.

En resumen, la LGT delimita la figura del administrador en función del cumplimiento de las condiciones legalmente fijadas para la asunción de este cargo. Si el administrador cumple estos requisitos será considerado administrador de derecho y, de lo contrario, será administrador de hecho. No obstante, a efectos de la responsabilidad tributaria esta distinción no tiene grandes consecuencias. El administrador de derecho y el administrador de hecho reciben el mismo tratamiento y serán responsables subsidiarios de la misma manera. Sin embargo, la inclusión en el tenor literal de la LGT de los administradores de hecho permite incluir dentro del ámbito de la responsabilidad a aquellos que, sin ocupar formalmente el cargo, ejercen la dirección efectiva de la sociedad. Se trata de una medida importante para evitar el fraude fiscal y el uso de testaferros con el fin de eludir la responsabilidad tributaria.

3.1.2 Las circunstancias del art. 179.2 LGT

El artículo 179.2 LGT establece que “las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad” en ciertos supuestos. De entre ellos, los relevantes a efectos del objeto de este trabajo son los contenidos en los apartados c) y d): salvar el voto o no asistir a la reunión en la que se tomó una decisión colectiva (art. 179.2 c) LGT); y, en segundo lugar, la actuación con la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias (art. 179.2 d) LGT). En este apartado se analizarán las características de cada uno de estos supuestos y su aplicación a la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas.

Como cuestión preliminar, debemos tener en cuenta el tratamiento de la carga de la prueba en la alegación de las circunstancias del art.179.2 LGT. De acuerdo con la Sentencia de la Audiencia Nacional de 02/11/2010 JT\2010\1218 (FJ 5.º), haciendo referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de 18/09/2008, su concurrencia debe ser alegada por los administradores, sin que ello suponga “una inversión de la carga de la prueba en orden a la determinación de la responsabilidad del administrador; bien al contrario, lo que ocurre es que cuando el ordenamiento jurídico coloca a un sujeto en posición de garante, y le encomienda la realización de la actividad necesaria y racionalmen-

te posible para la evitación de un concreto resultado –en este caso el incumplimiento de obligaciones tributarias–, cuando éste se produce, es obvio que cabe deducir, con arreglo a los criterios de la sana crítica, que la actividad impuesta por el ordenamiento jurídico no se ha producido”.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 28/04/2016 RJ\2016\2584 (haciendo referencia a otra Sentencia de 06/06/2008), ha señalado que “debe exigirse a la Administración sancionadora una motivación específica de la culpabilidad del obligado que justifique la imposición de la sanción, siendo la Administración la que debe probar la culpabilidad y no el obligado el que deba probar su inocencia, lo que supondría una inversión de la carga de la prueba”. Y ello con el fin de respetar las garantías del art. 24.2 CE, especialmente la presunción de inocencia. En consecuencia, la Administración no puede razonar la concurrencia de culpabilidad por la inobservancia de alguna de las circunstancias del art. 179.2 LGT, sino que debe razonar las causas por las cuales el administrador no actuó diligentemente. En caso de que el administrador entienda que concurre una de las circunstancias del art. 179.2 LGT, es él quien debe alegarlo y probarlo.

Por tanto, la LGT establece un sistema por el cual el administrador debe controlar la actuación societaria y, entre otras funciones, debe asegurarse de que la sociedad cumple con sus obligaciones tributarias. Si la sociedad no las atiende, el administrador responderá por su descuido o su negligencia debiendo ser él, en todo caso, quien demuestre que su actuación ha estado respaldada por alguna de las circunstancias del art. 179.2 LGT. Así, la Audiencia Nacional, en la sentencia anteriormente citada, declara que “tales circunstancias han de ser alegadas de forma racional y fundada por quien omitió la conducta expresamente impuesta por la norma jurídica; y ello porque tales circunstancias suponen una justificación de la omisión del comportamiento debido, cuya prueba corresponde a quien la alegue”.

Pasando al análisis de la circunstancia excluyente de la responsabilidad del art. 179.2 c) LGT, prevista para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la decisión colectiva, debemos tener en cuenta que el art. 43.1 a) LGT establece la responsabilidad de quienes “hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones”. Por ello, se entiende que el art. 179.2 c) LGT prevé la falta de responsabilidad de quien se hubiera ausentado de la reunión.

La normativa mercantil, por su parte, declara en el art. 237 LSC como responsables solidarios a “todos los miembros del órgano de administración que hubiera adop-

tado el acuerdo o realizado el acto lesivo (...), salvo los que prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél”.

La doctrina ha planteado la necesidad de reinterpretar este precepto con base en la normativa mercantil y no aplicarlo de forma automática y literal¹⁷. En este sentido, el art. 237 LSC es más riguroso que el art. 179.2 c) LGT a la hora de eximir de responsabilidad a los administradores ausentes, condicionando la exención a la concurrencia de ciertas circunstancias: desconocer la existencia del acuerdo lesivo; o, de haberlo conocido, hacer todo lo conveniente para evitar el daño o haberse opuesto expresamente a aquél.

Además, aplicar la exención del art. 179.2 c) LGT de forma automática y literal puede dar lugar a resultados indeseados, que premien al administrador que no haya cumplido con su obligación de asistir a las reuniones (de acuerdo con la diligencia de un ordenado empresario –art. 225 LSC–) al no quedar sujetos a los acuerdos lesivos que en esta se hubieran adoptado, sin haber hecho nada por tratar de evitarlo. Por ello, la exención no debe aplicarse de forma automática y literal, sino analizando cada caso concreto.

En líneas generales, se pueden distinguir tres situaciones:

a) En primer lugar, que el administrador asista a la reunión en que se adoptó el acuerdo que generó la infracción tributaria, oponiéndose expresamente al mismo, caso en el cual el administrador disidente no participa en el ilícito cometido, por lo que no es posible exigirle ningún tipo de responsabilidad (el Tribunal Supremo ha plasmado esta idea en su Sentencia de 14/03/2011 (FJ 4.º), en la que señala que el administrador debe acreditar que mostró “en tiempo y forma su disconformidad o discrepancia con las decisiones tomadas al respecto por el órgano de administración del que formaba parte”).

b) En segundo lugar, que el administrador acuda representado, dependiendo la exigibilidad de responsabilidad al administrador del sentido del voto del representante: si fuera favorable sería exigible y, de lo contrario, no lo sería.

c) Por último, en caso de inasistencia del administrador éste debe acreditar “que la mencionada inasistencia se encontraba justificada y que fue debida a un motivo ajeno

¹⁷ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. “La exención de responsabilidad en los supuestos de infracciones tributarias derivadas de la adopción de decisiones colectivas: una interpretación correctiva e integradora del artículo 179.2 c) de la LGT”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10, 2009, BIB 2009\538.

a su voluntad”¹⁸, no siendo aplicable esta exención a los casos de “inasistencia libre, voluntaria e injustificada”¹⁹.

Por su parte, el art. 179.2 d) LGT señala que no habrá lugar a la responsabilidad por infracción tributaria cuando se haya actuado con “la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”. El precepto señala que se actúa con la diligencia necesaria en dos situaciones.

En primer lugar, cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma. En estos casos el sujeto actúa desconociendo que una conducta está prohibida, incurriendo así en un error de prohibición. Por ejemplo, no declara todos los hechos que debían ser declarados basándose en una interpretación razonable. Por ello, su conducta carece de la culpabilidad requerida para el castigo de la infracción²⁰.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 06/05/2010 JUR\2010\240221 (FJ 1.º) ha señalado que “el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables (...) cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios”.

Del mismo modo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10/10/2011 JT\2011\1137 (FJ 6º), citando a la Sentencia del Tribunal Supremo de 13/07/2002, señaló que “si la norma tributaria es de interpretación oscura o que se preste a una discordancia razonable, por parte del contribuyente, con respecto al parecer sostenido por la Administración, cobra vigor el elemento voluntarista que alienta en el derecho sancionador y ha de excluirse la sanción para quien ha obrado con diligencia, cumpliendo sus deberes tributarios, y actuando al amparo de una interpretación razonable de la norma aplicable”. Es decir, dado que el obligado tributario no cumple con sus deberes por una

¹⁸ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. “La exención de responsabilidad...”, op.cit.

¹⁹ Ibidem.

²⁰ LÓPEZ LÓPEZ, H. *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*. Editorial Aranzadi, Cizur, 2009, pág. 289.

errónea interpretación de la norma, no hay lugar a la intención defraudadora y, por ello, se excluye la existencia de la infracción²¹. La sentencia entiende que la derivación de la responsabilidad, basada en este caso en la comisión de una infracción tributaria, es impropcedente, al haber tenido su origen en la discrepancia con la Administración en la interpretación de la norma.

La otra actuación diligente consiste en el ajuste de la actuación del obligado tributario a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

En consecuencia, cuando el obligado ha formulado una consulta a la Administración, ésta se encuentra vinculada y, por tanto, obligada a seguir este criterio. Por ello, es imposible que el obligado que siga este criterio cometa una infracción tributaria²². Además, la vinculación de la Administración a sus criterios subsistirá en situaciones con otro obligado tributario en las que exista una igualdad sustancial.

En definitiva, atendiendo a las circunstancias del art. 179.2 LGT no procederá la exigencia de responsabilidad al administrador, sea por la oposición al acuerdo generador de la infracción o por la realización de una actuación diligente en base a una interpretación razonable o un criterio mantenido por la Administración en una comunicación con el obligado tributario. No obstante, estas circunstancias deberán ser alegadas y probadas por el interesado a efectos de su apreciación, sin perjuicio de que ello no signifique una inversión de la carga de la prueba, en la medida en que la Administración debe demostrar suficientemente la culpabilidad del obligado.

3.2 Responsabilidad solidaria por la comisión de infracciones (art. 42.1 a) LGT)

El art. 42.1 a) LGT regula un supuesto de responsabilidad que, si bien no es específico para los administradores, puede ser aplicable a su situación. Este precepto dis-

²¹ LÓPEZ LÓPEZ, H. *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*. Editorial Aranzadi, Cizur, 2009, pág. 280.

²² *Ibidem*, pág. 315.

pone que “serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción”.

Del tenor literal de dicho artículo, se entiende que esta responsabilidad solidaria surge de la existencia de una infracción tributaria y la participación del responsable en la comisión de dicha infracción.

Los artículos 183 y siguientes de la LGT tratan el concepto y clases de las infracciones tributarias, así como las sanciones correspondientes a éstas. Así, el art. 183 LGT señala que “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”. En consecuencia, estas serán las acciones que den lugar a la responsabilidad solidaria.

En cuanto a la participación del responsable, se entiende que el causante o el colaborador deben involucrarse activamente en la realización de la infracción. Ello excluiría los comportamientos pasivos de aquellos que conocieran la infracción y no hicieran nada por evitarlo²³.

Además, dada la redacción del art. 183 LGT, será necesaria la concurrencia del dolo o culpa en la actuación del responsable. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 18/05/2015 JT\2015\1245 (FJ 1.º), en lo relativo al elemento subjetivo que debe concurrir en la conducta del sujeto pasivo, ha declarado que esta responsabilidad “tiene su fundamento en un actuar culposo o, al menos, negligente cuya directa consecuencia fue perjudicar la acción de cobro de la Hacienda Pública”. Por su parte, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 23/05/2012 JT\2012\1379 (FJ 7.º) ha recogido un “consolidado criterio jurisprudencial (STS de 26/07/1997, de 09/12/1997, de 18/07/1998, de 17/05/1999, de 02/12/2000, de 07/04/2001 y de 03/06/2002, entre muchas otras) que toda la materia relativa a infracciones tributarias, como inscritas en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, ha de resolverse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad, con completa proscripción de la imposición de sanciones por el mero resultado”.

En consecuencia, será necesaria la motivación por parte de los tribunales de la culpabilidad en la conducta del responsable en la comisión de la infracción tributaria. Además, el hecho de que estén incluidas las sanciones en el ámbito objetivo de esta res-

²³ MARTÍN JIMÉNEZ, A., *op.cit.*, pág. 194.

ponsabilidad implica un especial celo en dicha tarea. Por lo tanto, se prohíbe completamente la imposición de una responsabilidad objetiva por el mero resultado, debiendo probarse el nexo causal entre la actuación del responsable y la comisión de la infracción por parte de la sociedad.

Pese a que el tenor literal del art. 42.1 a) LGT no haga referencia a los administradores, es presumible la utilización preferente de este tipo para los administradores infractores dolosos de entidades jurídicas²⁴. En una persona jurídica resulta difícil pensar en un cargo con una mayor capacidad para causar o colaborar en la comisión de una infracción tributaria por parte de esta. Por ello, debemos entender este precepto como directamente aplicable a la figura del administrador. Es relevante atender al tenor literal de este artículo, que exige una especial participación del administrador en la comisión de la infracción. Su conducta, por ello, debe ser dolosa o una negligencia grave en el cumplimiento de sus funciones. La Administración deberá acreditar este actuar del administrador.

3.3 Responsabilidad subsidiaria por la comisión de infracciones (art. 43.1 a) LGT)

Tras el análisis de las cuestiones comunes y de la responsabilidad solidaria, es el momento de estudiar los presupuestos de hecho que dan lugar a la responsabilidad subsidiaria (art. 43.1 LGT). Así pues, comenzaremos por la responsabilidad por la comisión de infracciones, analizando las características generales de ésta responsabilidad como su naturaleza, el grado de culpabilidad o la perspectiva temporal, para luego examinar la tipología de cada una de las conductas incluidas en el ámbito del art. 43.1 a) LGT. Por último, trataremos la relación entre los presupuestos de responsabilidad previstos en el art. 42.1 a) y 43.1 a) LGT.

El tenor literal del art. 43.1 a) LGT es el siguiente: “serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el in-

²⁴ LAMOCA ARENILLAS, Á. *op. cit.*, pág. 94.

cumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones”.

Por tanto, el artículo 43.1 a) LGT recoge las conductas de los administradores que provocan una infracción tributaria imputable a la entidad y que pueden ser causa de derivación de responsabilidad. Las tres conductas a las que este artículo hace referencia son la no realización de los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; el consentimiento del incumplimiento por quienes de ellos dependan; y, por último, la adopción de acuerdos que posibiliten las infracciones.

En primer lugar, analizaremos una serie de características esenciales de estos comportamientos para, posteriormente, estudiar cada una de estas conductas de forma separada.

3.3.1 Características comunes de los comportamientos del art. 43.1 a) LGT

La Sentencia del Tribunal Supremo de 02/07/2015 RJ\2015\3449 (FJ 3.º) ha entendido, respecto a la responsabilidad del art. 43.1 a) LGT, que deben analizarse tres condiciones: el momento temporal de la responsabilidad, la infracción de los deberes normales en un gestor y la existencia de un nexo causal entre los administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales de la sociedad.

Debemos comenzar afirmando que la carga de probar la concurrencia de estas circunstancias corresponde a la Administración. En este sentido, el art. 105 LGT establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”. Por su parte, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 27/03/2006 núm. 85/2006, señala que las reglas sobre la carga de la prueba recogidas en el art. 105 de la LGT “ponen a cargo de la Administración Tributaria la acreditación de ‘los hechos normalmente constitutivos’ de su derecho. Esto implica que para la derivación de la responsabilidad prevista en el art. 40.1 LGT (*actual art. 43 LGT*), la Administración soporta la carga de probar que la persona jurídica ha dejado de ingresar en plazo una determinada deuda tributaria, que dicha conducta está tipificada como infracción tributaria y se realizó culpablemente, que la sanción impuesta es la que la ley establece para el ilícito cometido y, en fin, que los administradores de la entidad a quienes se declara responsables subsidiarios han realizado alguno de los comportamientos ilícitos previstos en el citado art. 40 LGT (*actual art. 43 LGT*)”. Se trata

de una manifestación del principio constitucional de presunción de inocencia (art. 24.2 CE) y dicha prueba debe efectuarse de un modo concluyente y riguroso, no bastando una actividad probatoria basada en meras suposiciones o conjeturas²⁵.

Así pues, la primera es relativa a la fijación del momento temporal de la responsabilidad, esto es, qué administrador debe responder por la comisión de una infracción tributaria. La citada sentencia ha declarado que “la responsabilidad alcanza a quienes tuvieron la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo”. Por tanto, la exigencia de la responsabilidad únicamente podrá llevarse a cabo respecto de aquellos administradores que ostenten tal condición en el momento de cometerse la infracción tributaria que se imputa a la persona jurídica.

En este sentido, es interesante hacer referencia a la teoría de Álvarez Martínez²⁶, que, siguiendo a otros autores como Navarro Alcázar, considera que esta tesis no es del todo correcta, sino que sería más adecuado que fuera exigible a quienes fueran administradores cuando se llevaron a cabo las conductas específicas desencadenantes de la misma. Podría ocurrir que unos administradores formulen unas cuentas anuales incorrectas, siendo sustituidos por otros que son quienes efectivamente las presentan. De acuerdo con la tesis jurisprudencial, serían estos últimos quienes responderían, pese a no haber participado en la formulación de las cuentas.

Sin embargo, los tribunales vinculan la derivación de responsabilidad de los administradores al análisis de su conducta desde el punto de vista de la diligencia de un ordenado comerciante. En este sentido, sería discutible que actúen con esta diligencia unos administradores que presenten unas cuentas anuales elaboradas por otros sin realizar una cierta revisión. Por ello, si bien es cierto que lo idóneo sería derivar la responsabilidad a quien efectivamente cometió la infracción, tal y como señala Álvarez Martínez, no resulta del todo ilógico que también puedan ser responsables los administradores que no actúan con la suficiente diligencia. Además, la tesis jurisprudencial facilita la identificación del responsable y, con ello, la acción de cobro de la deuda tributaria por parte de la Administración Tributaria.

Respecto a la conducta del administrador debemos tener en cuenta que el art. 43.1 a) LGT no hace referencia a la mala fe o a la negligencia grave, lo cual no supone, en palabras de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25/04/2008 (FJ 3.º), “la desaparición

²⁵ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad...*, op. cit., pág.100.

²⁶ *Ibidem*, págs. 95 y 96.

ción de los principios de voluntariedad o de personalidad en su conducta”. Así, la segunda condición a la que se refiere la Sentencia del Tribunal Supremo de 02/07/2015 RJ\2015\3449 es la concurrencia de negligencia en el comportamiento del administrador. En este sentido, afirma que “la imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia”.

En consecuencia, un rasgo distintivo de la responsabilidad del art. 43.1 a) LGT es su naturaleza culpable. Debemos tener en cuenta que, de lo contrario, se trataría de un supuesto de responsabilidad objetiva que fue absolutamente rechazado ya por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26/04/1990 núm. 76/1990 (FJ 4.º), que declaró que, “en la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento”. Del mismo modo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 12/12/2013 RJ\2014\241 declaró que “los cambios legislativos que se han producido en esta materia de la responsabilidad subsidiaria no impiden llegar a la conclusión de que, a pesar del cambio de redacción de la Ley, la responsabilidad no es objetiva, sino que se exige falta de diligencias en el cumplimiento de las obligaciones del responsable para con el fisco”.

Por lo tanto, para la declaración de responsabilidad de los administradores por comisión de una infracción tributaria es necesario determinar si los administradores han actuado con un nivel de diligencia suficiente, tarea para la cual debe tomarse como estándar el art. 225 LSC: la diligencia de un ordenado empresario. Entre muchas otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 29/06/2018 núm. 1460/2018 JUR\2018\303317 (FJ 3.º) afirma que “la imputación de responsabilidad tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que, en perjuicio de sus acreedores, y entre éstos la Hacienda Pública, omite la diligencia que le es exigible en cumplimiento de las obligaciones que le impone la legislación mercantil”.

De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo de 02/07/2015 RJ\2015\3449, la última de las condiciones para derivar la responsabilidad es la existencia de un “nexo causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad”. Y ello aunque los administradores hayan actuado “sin malicia o intención”, si hubieran hecho “dejação de funciones” y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad”.

La eliminación de las referencias a la mala fe y a la negligencia grave en la redacción del art. 43.1 a) LGT hace pensar en un cambio en la concepción de este tipo. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 27/03/2006 núm. 85/2006 (FJ 3.º), señala que “la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes”. Dos años después, la también citada Sentencia de 25/04/2008 hizo referencia a la conservación de “principios de voluntariedad o de personalidad en su conducta”. No obstante, parece que la responsabilidad de los administradores va acercándose a un plano objetivo. La producción de una infracción tributaria supone un incumplimiento de las obligaciones de la sociedad con la Administración Tributaria, lo cual desemboca necesariamente en una infracción del administrador de su deber de actuar con la diligencia de un ordenado empresario. El hecho de que la Sentencia de 02/07/2015 RJ\2015\3449 incluya dentro del ámbito de responsabilidad la actuación “sin malicia o intención” no hace sino agravar esta situación. Además, hay que tener en cuenta que esta responsabilidad, de acuerdo con el art. 43.1 a) LGT, abarca las sanciones.

Es relevante a estos efectos la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30/09/2014 núm. 944/2013 JT\2014\37 (FJ 7.º), que afirma que “deberá quedar suficientemente demostrado que el presunto responsable conoció o debió conocer por razón de su cargo el incumplimiento por las personas que de él dependían, sin que pueda admitirse sin más que una persona, por ejemplo, por ser administrador, deba conocer para cualquier tipo de sociedad y sea cual sea el volumen de operaciones, la actividad y los ámbitos geográficos donde se desenvuelven, todas las operaciones sociales”. Desde mi punto de vista, la matización de esta sentencia es óptima para la determinación del estándar de diligencia debida de los administradores; no es razonable exigir a un administrador, por el mero hecho de serlo, el control sobre las obligaciones tributarias de la sociedad. Hay que tener en cuenta que, como administrador, pueden ejercer personas de diferente formación y dedicación a las obligaciones tributarias, no siendo ajeno a la realidad confiar estas tareas a una tercera persona. Por ello, calibrar la responsabilidad de los administradores, tal y como propone el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña puede ser un buen instrumento para evitar la objetivización de esta responsabilidad.

3.3.2. Las conductas generadoras de la responsabilidad de los administradores del art. 43.1 a) LGT.

Una vez terminado el análisis de las cuestiones generales de la responsabilidad del art. 43.1 a) LGT, pasaremos al estudio de las tres conductas de los administradores que recoge dicho artículo y que son susceptibles de generar su responsabilidad subsidiaria.

Así, en primer lugar encontramos la no realización de los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. El dato relevante, de acuerdo con la jurisprudencia que se citará a continuación, es la infracción de los deberes de gestión propios del administrador. Normalmente se trata de una conducta pasiva en la que la responsabilidad del administrador nace por omisión de la diligencia que debe observar en el normal desempeño de las funciones de su cargo²⁷, pero también puede tratarse de un acto incorrecto, defectuoso o distinto del requerido (llevanza incorrecta de las obligaciones tributarias, por ejemplo).

En cuanto a la delimitación de los actos cuya realización incumbe a los administradores, la Sentencia del Tribunal Supremo de 25/06/2010 núm. 4017/2010 (FJ 6.º), señala que “el incumplimiento por parte de la sociedad deudora de sus obligaciones con la Hacienda Pública, incurriendo en infracciones tributarias, implica el incumplimiento por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, cual es llevar o vigilar que se lleve correctamente la contabilidad, y cumplir y velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias”. Dicha sentencia continúa aseverando que “los administradores tienen la obligación de adoptar las medidas necesarias para asegurar una ordenada gestión societaria y los medios jurídicos para realizar su función, siendo responsables del resultado de la misma, excepto que resulte acreditado que emplearon todos los instrumentos jurídicos a su alcance para conocer y corregir la situación prohibida por la ley”.

Además, la Sentencia del Alto Tribunal establece que “la pertenencia al consejo de administración (aunque quede probada la no participación en la gestión ordinaria de la mercantil) es suficiente para declarar a los administradores responsables subsidiarios de las deudas de la entidad mercantil con base en el art. 40.1, párrafo primero, de la LGT, pues la comisión de infracciones tributarias por la sociedad administrada es sufi-

²⁷ LAMOCA ARENILLAS, Á. *op. cit.*, pág. 149.

ciente para denotar una falta de diligencia, en forma de *culpa in eligendo* o *in vigilando* del administrador ‘nominal’, en el cumplimiento de las funciones propias de su cargo”.

La segunda de las conductas de los administradores que da lugar a la responsabilidad del art. 43.1 a) LGT consiste en el consentimiento del incumplimiento de las obligaciones tributarias por quienes de ellos dependan. Por ello, este supuesto sólo tendrá lugar en aquellos casos en que, atendiendo a la concreta estructura organizativa y a la distribución de funciones de la entidad jurídica infractora, las labores relativas al cumplimiento de los deberes tributarias sean encomendadas a otros sujetos distintos de los administradores²⁸.

En cuanto al grado de dependencia al administrador que exige el art. 43.1 a) LGT, la doctrina ha entendido que la relación entre el causante del incumplimiento y los administradores debe ir más allá de la mera dependencia genérica (la subordinación laboral) abarcando también los supuestos en que exista una relación de dependencia específica derivada de una relación de apoderamiento o de una delegación de facultades llevada a cabo por el Consejo de Administración²⁹.

Aunque el tenor literal del artículo parece implicar un cierto conocimiento o autorización por parte del administrador (“consentir”), la Sentencia del Tribunal Supremo de 31/05/2007 núm. 5538/2007 (FJ 7.º) señala que “la comisión de infracciones tributarias por la Sociedad administrada denotaría una falta de diligencia, o, mejor dicho, de negligencia en forma de *culpa in eligendo* o *in vigilando* del administrador ‘nominal’ en el cumplimiento de las funciones propias de su cargo, debiendo responder frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos contrarios a la Ley o a los estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo”. Por lo tanto, los administradores son responsables en base a su actuación negligente al no cumplir adecuadamente el deber de vigilancia necesario respecto de las personas de ellos dependientes. En este sentido, la mera condición de administrador apareja unos deberes y funciones que, de no ser realizados correctamente, llevan aparejados la responsabilidad. Así, la sentencia previamente citada afirma que esta responsabilidad “es personal y solidaria entre sí, sin que la existencia de un Consejero delegado (dedicado a las obligaciones tributarias) exima de responsabilidad a los demás administradores que hubieran incumplido sus obligaciones tributarias”.

²⁸ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad... op.cit.*, pág. 108

²⁹ *Ibidem*, pág. 110.

La tercera y última conducta que recoge el art. 43.1 a) LGT es la adopción de acuerdos que hicieran posible la comisión de infracciones tributarias. Este acuerdo debe ser el que habilite u ocasione la comisión de la infracción tributaria por la persona jurídica, siendo perceptible el nexo de causalidad entre la conducta del administrador y la infracción³⁰.

Ateniendo al tenor legal del art. 43.1 a) LGT puede entenderse que se hace referencia a decisiones que sean consecuencia de la concurrencia de una pluralidad de voluntades; a un órgano de administración colegiado. Ello se ve respaldado por la circunstancia del art. 179.2 c) LGT, que no contempla la responsabilidad de aquellos que “hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó” la decisión colectiva³¹.

No obstante, autores como Lete Achirica³² han estimado que el término “acuerdo” simplemente refleja una decisión adoptada por quienes ostentan las facultades de gestión, de ahí que este comportamiento pueda ser llevado a cabo por el órgano de administración de una sociedad cualquiera que sea su modalidad, incluso el administrador único. En cualquier caso, no es suficiente con que tenga lugar la adopción del acuerdo, sino que es necesario que se produzca efectivamente la infracción como consecuencia de aquel.

El administrador puede ser consciente de las consecuencias de la aprobación del acuerdo o provocar con este, sin buscarlo, una infracción tributaria. De ello dependerá que la conducta sea dolosa o negligente. Desde mi punto de vista, esta distinción no tiene tanta importancia en la medida en que los administradores participan en la adopción del acuerdo, exponiendo para ello la situación y las consecuencias de este al resto para proceder a la votación. En caso de que las explicaciones no fueran suficientemente claras, el administrador disidente podría plasmar esta situación en el acta para luego, en caso de derivación de responsabilidad, alegar la circunstancia del art. 179.2 d) LGT.

Tanto la conducta relativa a los actos de incumbencia del administrador como la dedicada al consentimiento del incumplimiento de las obligaciones tributarias suponen una objetivización de la responsabilidad de los administradores. En el caso de la primera, haciéndoles responsables de todos los actos realizados por la sociedad sin analizar la estructura organizativa de la persona jurídica y la distribución de competencias de la

³⁰ LAMOCA ARENILLAS, Á. *op. cit.*, pág. 152.

³¹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad...*, *op.cit.*, pág. 114.

³² LETE ACHIRICA, C. *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*. Civitas, Madrid, págs. 150 y 155.

misma. Y en el caso de la segunda, vinculando la comisión de infracciones tributarias por la sociedad a una negligencia por *culpa in eligendo* o *in vigilando*. Hay que tener en cuenta que el tenor literal del art. 43.1 a) LGT hace referencia a la no realización de actos o al consentimiento de la comisión de la infracción, lo cual hace entender una mayor involucración en la comisión de infracciones que la mera negligencia a la que se ha referido el Tribunal Supremo.

En mi opinión, para conocer cuáles son los actos de la incumbencia de los administradores, habrá de estudiarse en cada caso la estructura de la persona jurídica en concreto: el tipo de sociedad, el volumen de operaciones, la formación del administrador etc., en la línea en que propugna la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña citada anteriormente. Debemos tener en cuenta que en la estructura de una sociedad, no siempre es el administrador nominal quien se encarga de los deberes tributarios. Parece demasiado expandir la responsabilidad por la mala elección del encargado de estas tareas, especialmente cuando no se trata de materias accesibles a todas las personas. En este sentido, es interesante la tesis de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17/09/2001 núm. 5111/2001 (FJ 4.º), que abre la puerta a la deducción de la responsabilidad únicamente al administrador que se ocupara de los deberes tributarios de la sociedad y no a los administradores en su conjunto, lo cual sería beneficioso para evitar excesos en la extensión de la responsabilidad a administradores que no han participado en la comisión de la infracción.

3.3.3 La relación entre el art. 42.1 a) LGT y 43.1 a) LGT

Para acabar con el análisis del art. 43.1 a) LGT debemos analizar su relación con el art. 42.1 a) LGT. Mientras que el art. 42.1 a) LGT prevé la responsabilidad solidaria de aquellos que “sean causantes o colaboren activamente” en la comisión de una infracción tributaria, el art. 43.1 a) LGT establece como responsable subsidiario a los administradores de personas jurídicas que hayan cometido una infracción. En consecuencia, ambos preceptos son aplicables a los administradores de una persona jurídica que haya cometido una infracción, habiendo éstos participado en su comisión o no habiendo realizado los actos necesarios para evitarla de acuerdo con el art. 43.1 a) LGT. Este solapamiento es perfectamente visible en los casos en que el administrador contraiga responsabilidad por participar en la comisión de un acuerdo que dé lugar a una infracción tributaria. ¿Cuándo es el administrador que participa en la adopción de acuerdos que

posibiliten la infracción tributaria causante o colaborador activo y cuándo incumple su deber de diligencia? Dependiendo de dónde se encuadre su conducta el administrador será responsable solidario o subsidiario.

Ello pone de evidencia que se produce una colisión en el ámbito de aplicación de ambos artículos que debe ser subsanada para determinar cuál tiene prioridad. Así, el art. 43.1 a) LGT inicia su redacción con el siguiente inciso: “sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del art. 42.1...”. Ello supone la aplicación prioritaria de la responsabilidad solidaria en los casos en que tenga lugar una colaboración activa de los administradores en la infracción tributaria, mientras que se aplicará el art. 43.1 a) LGT en aquellos supuestos en que el administrador haya participado de una forma menos decisiva en la comisión de la infracción. De este modo, se logra graduar la responsabilidad en función del mayor o menor grado de implicación del administrador en el ilícito cometido.

Así, la colaboración activa del art. 42.1 a) LGT no puede ser identificada sin más con la realización por parte del administrador de cualquier comportamiento o conducta positiva que pueda guardar relación con el ilícito. Más bien deben ser actuaciones determinantes y decisivas en la efectiva comisión de la infracción y que pongan de manifiesto un especial grado de implicación, así como una culpabilidad específica en quienes la realizan. De lo contrario, será de aplicación el art. 43.1 a) LGT.

La solución planteada por la LGT ha sido criticada por un sector de la doctrina que entiende que genera ciertos problemas. Así, la dificultad de distinguir los comportamientos de uno y otro y la menor carga probatoria hace que la Administración Tributaria siga exigiendo la responsabilidad a los administradores como si el art. 42.1 a) LGT no existiera³³.

La relación entre el art. 42.1 a) LGT y 43.1 a) LGT es solucionada, por tanto, gracias al inciso incluido por el último de estos artículos. Ello determina la aplicación del art. 42.1 a) LGT en las conductas activas de los administradores en la comisión de la infracción, mientras que para aquellos supuestos en que se aprecie una menor participación será de aplicación el art. 43.1 a) LGT. Esta graduación es beneficiosa desde el punto de vista del principio de culpabilidad, en tanto permite castigar de manera diferente en función de la participación del sujeto en la comisión de la infracción. Además, puede ser una explicación a la citada tendencia a la objetivización de la responsabilidad del art. 43.1 a) LGT que ha realizado la jurisprudencia, que entiende que, si se produce una in-

³³MARTÍN JIMÉNEZ, A., *op.cit.*, pág. 267.

fracción tributaria por parte de una sociedad, su administrador incurre en una infracción de su deber de diligencia.

3.4. Responsabilidad subsidiaria por el cese de actividades (art. 43.1 b) LGT)

3.4.1. La responsabilidad por el cese de actividades en la legislación tributaria

Después de la responsabilidad generada por la comisión de infracciones, es el momento de analizar el otro supuesto de responsabilidad subsidiaria regulado por el art. 43.1 b) LGT: el cese de actividades. El citado artículo tiene el siguiente tenor literal: “serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: (...) b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago”.

Con esta norma se pretende la protección del interés fiscal, de manera que deudas tributarias devengadas con anterioridad al cese no queden impagadas³⁴. En este sentido se ha pronunciado, por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17/12/2012 JT\2013\149 (FJ 4.º), que ha señalado que el fundamento de este supuesto de responsabilidad es la conducta del administrador que, en perjuicio de sus acreedores, y entre éstos la Hacienda Pública, omite la diligencia que le es exigible en cumplimiento de las obligaciones que le impone la legislación mercantil”.

Es un criterio jurisprudencial largamente sostenido (entre otras, por la Sentencia citada en el párrafo precedente) la exigencia de tres requisitos para el nacimiento de esta responsabilidad: en primer lugar, “la cesación de hecho de actividad de la persona jurídica teniendo la misma obligaciones tributarias devengadas y pendientes en el momento del cese”; en segundo lugar, “la condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias devengadas y pendientes en el momento del cese”; y, por último, en tercer lugar, “que los administradores no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago”.

³⁴ MARTÍN JIMÉNEZ, A., *op.cit.*, pág. 279.

Por tanto, el primero elemento a analizar para conocer este supuesto de responsabilidad es el concepto de “cese de actividades”; definir cuál es la situación de las personas jurídicas a cuyos administradores es aplicable este precepto. La LGT no ha hecho referencia a qué debe entenderse por cese de actividades, por lo que la definición de este concepto ha sido realizada jurisprudencialmente. Así, el Tribunal Supremo (entre muchas sentencias, en la de 14/04/2011 RJ\2011\3244 (FJ 3.º), citando a otra de 30/01/2007) ha declarado que el cese de actividades “supone una situación fáctica, no jurídica, consistente en una situación de hecho caracterizada por una paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico sin que se produzca conforme a Derecho la extinción o desaparición de la entidad, la cual conserva intacta su personalidad jurídica”. Se trata, por tanto, de una situación material: la empresa deja de realizar su actividad pero no realiza los trámites formales oportunos exigidos en la legislación mercantil para su desaparición. Por ello, legalmente subsiste y mantiene sus deudas pendientes, a pesar de que no participe en el tráfico comercial.

La citada sentencia continúa aseverando que “esta desaparición ha de ser, además, completa, irreversible y definitiva, no bastando una cesación meramente parcial ni la suspensión temporal de las actividades”. Determinar cuándo la desaparición tiene estas características no resulta fácil. La Sentencia del Tribunal Supremo de 30/01/2007 núm. 287/2007 (FJ 3.º) afirmó que “el cese no puede identificarse siempre con la desaparición íntegra de todo tipo de actuación, pudiendo apreciarse el mismo en aquellos supuestos en que, a fin de eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias, se simule la existencia de cierta actividad o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial”. El Tribunal Supremo se refiere a la falta del alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas o a la simulación de una participación en el tráfico mercantil para aparentar la subsistencia de la sociedad y evitar el pago de las obligaciones (tributarias o de otro tipo) pendientes. Por su parte, en la Sentencia de 24/01/2017 núm. 88/2017 RJ\2017\1606, el Alto Tribunal señaló que hay que atender “a indicadores externos de una ausencia de producción o de actividad en el tráfico mercantil, con incumplimiento de las correspondientes obligaciones de gestión y, en particular, tributarias”.

En atención a la evidente dificultad en acreditar la situación de cese de actividades (tarea que, de acuerdo con el ya citado art. 105 LGT, corresponde a la Administración) se procede, habitualmente, a la utilización de “indicios que se consideren probados, para que partiendo de estos hechos conocidos se llegue por un proceso lógico de-

ductivo a estimar probada la existencia de otros hechos que son desconocidos” (Sentencia del Tribunal Supremo de 10/02/2011 RJ\2011\646 (FJ 3.º)). Entre estos indicios pueden encontrarse, de acuerdo con la misma sentencia, el cese del alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas o la falta de presentación de cuentas en el Registro Mercantil. Por su parte, en la doctrina se han señalado, entre otros, la imposibilidad de practicar a la persona jurídica las notificaciones relativas a las obligaciones tributarias pendientes o la falta de cotizaciones a la Seguridad Social³⁵. De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo de 14/04/2011 RJ\2011\3244 (FJ 3.º) “la constatación de esta situación pertenece al ámbito de la valoración de la prueba que corresponde al Tribunal de instancia”. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24/01/2017 núm. 88/2017 RJ\2017\1606 (FJ 3.º) señala que “los Tribunales no están sometidos al imperio de la valoración técnica de los hechos formulada por la Administración. Los Tribunales están únicamente sometidos al imperio de la Ley, que establece la valoración de la prueba pericial con arreglo a los criterios de la sana crítica”.

Resulta difícil delimitar desde un punto de vista teórico el momento en que la desaparición es “completa, irreversible y definitiva”. La mejor manera de determinar si una sociedad ha desaparecido de ésta forma es analizar el caso concreto; estudiar sus operaciones, compararlas con las que ha mantenido en otros años y analizar si la actuación de la sociedad puede esconder un comportamiento fraudulento de los administradores con el fin de no hacer frente a sus obligaciones pendientes.

El segundo requisito para la derivación de responsabilidad a los administradores por las obligaciones tributarias pendientes de una sociedad que haya cesado en sus actividades es la ostentación de la “condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo del cese”. Como vemos, este supuesto de responsabilidad es aplicable tanto al administrador de hecho como al de derecho, tal y como sucede en el art. 43.1 a) LGT. Nos remitimos al análisis realizado en el primer apartado de este capítulo para conocer la delimitación de este concepto.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 16/01/2012 núm. 17/2012 (FJ 3.º) ha señalado que “no es necesario ser administrador al tiempo del cese de la actividad de la persona jurídica de la que se es administrador, pues la responsabilidad alcanza a éste, aun cuando su nombramiento sea posterior a dicho cese, y deviene de la negligencia o culpa, en no promover la disolución liquidación de la citada sociedad”. Por tanto, lo

³⁵ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad...*, op.cit., pág. 130.

relevante es la conducta del administrador que no ha promovido la liquidación de la sociedad y que la ha mantenido en esa situación fáctica de cese de actividades, no facilitando así el cobro de las obligaciones tributarias pendientes por la Hacienda Pública”.

Ello coloca sitúa en primer plano el último requisito que ha exigido la jurisprudencia para el nacimiento de la responsabilidad: “que los administradores no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago”. Se trata de las dos conductas del administrador que ha señalado el art. 43.1 b) LGT como determinantes del nacimiento de la responsabilidad. Debe existir un nexo causal entre el comportamiento del administrador y el impago que deberá ser suficientemente probado por la Administración Tributaria, sin poder aplicar de forma automática e inmediata la responsabilidad en los supuestos de cese de actividades. Es decir, cabe afirmar que la conducta del administrador puede ser de naturaleza activa (desarrollo de una actividad posibilitadora del perjuicio del crédito tributario) o pasiva (omisión de la actuación diligente)³⁶; dolosa o negligente.

Por un lado, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22/09/2008 núm. 5245/2008 (FJ 5.º), afirma que “no hay duda de que la actual LGT remarca la idea de que para exigir la responsabilidad del administrador en estos casos se precisa de una concreta conducta obstativa para el pago de las deudas tributarias”. Por tanto, si el administrador desarrolla conductas fraudulentas dirigidas a simular la subsistencia de la sociedad en el tráfico mercantil con el fin de evitar el pago de sus obligaciones tributarias pendientes, será susceptible de producirse la derivación de responsabilidad por el cese de actuaciones sin haber hecho frente a dichas obligaciones.

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14/04/2011 RJ2011\3244 (FJ 3.º), haciendo referencia a otra Sentencia de 25/02/2010, ha señalado que “el incumplimiento por parte de la sociedad deudora de sus obligaciones con la Hacienda Pública, incurriendo en infracciones tributarias, implica el incumplimiento por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, cual es llevar o vigilar que se lleve correctamente la contabilidad, y cumplir y velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El administrador de la sociedad no puede desligarse de la responsabilidad derivada del incumplimiento de esas obligaciones, pues, en todo caso, debió vigilar que esas obligaciones fueran cumplidas por las personas a quienes se hubiere encomendado tal función”. Por ejemplo, puede ocurrir que el administrador de la sociedad que cesa en

³⁶ LAMOCA ARENILLAS, Á., *op. cit.*, pág. 159.

sus actividades se desentienda completamente de esta sin realizar los trámites formales oportunos para su desaparición y sin realizar el pago de las obligaciones pendientes a los acreedores, especialmente a la Administración tributaria. Por tanto, esta negligencia en el deber de actuar como un ordenado empresario es suficiente para la generación de la responsabilidad por el art. 43.1 b) LGT.

Tanto la conducta dolosa como la negligente son lo suficientemente graves para la derivación de la responsabilidad al administrador. Es evidente que el administrador que haya tomado medidas causantes del impago debe hacer frente a las deudas generadas. Del mismo modo, es claro que actúa de forma negligente aquel que deja una sociedad abandonada a su suerte, sin realizar los trámites para su disolución ni realizar los pagos de las deudas pendientes frente a sus acreedores, no solo la Administración tributaria. En este sentido, el hecho de que el administrador que no actúa diligentemente para la disolución y pago de las deudas de la sociedad adquiera responsabilidad es positivo desde el punto de vista de la seguridad en el tráfico mercantil. De lo contrario, resultaría complicado que un sistema económico como el nuestro, en el que no siempre se realizan los pagos al contado y en el que debe existir una confianza mutua entre acreedor y deudor, pudiera funcionar. Además, se trata de una responsabilidad en la que es difícilmente posible que el administrador actúe de forma diligente o que desconozca la situación de su sociedad. Por todo ello, considero que este precepto aporta seguridad en el cobro de los créditos tributarios e impide que administradores puedan evitar el pago de éstos manteniendo su sociedad en una situación de *stand by*.

Para recapitular, mediante este precepto podrá derivarse responsabilidad al administrador de la persona jurídica que haya cesado en sus actividades que no haga lo necesario para el pago de estas obligaciones o haya tomado medidas que hayan provocado dicho impago. Debemos tener en cuenta que la *ratio legis* del art. 43.1 b) LGT es la protección del interés recaudatorio de la Administración tributaria. Así, se logra evitar que, mediante conductas fraudulentas, administradores eviten la disolución de su sociedad inactiva para eludir el pago de sus obligaciones tributarias pendientes.

3.4.2 *El cese de actividades en la legislación mercantil*

La legislación mercantil también ha regulado la situación del cese de actividades de una persona jurídica y ha previsto la responsabilidad del administrador por este motivo.

En este sentido, el art. 367 LSC dispone que “responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución”.

Se trata de una responsabilidad solidaria de los administradores que no tramiten la disolución de una sociedad que haya incurrido en una de las causas que la motivan de acuerdo con el art. 363 LSC. Así, entre dichas causas encontramos “el cese en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social”. Además, el precepto señala que “se entenderá que se ha producido el cese tras un período de inactividad superior a un año”.

En consecuencia, será responsable solidario de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento del cese de actividades el administrador que no convoque, en el plazo de dos meses, la junta general para que adopte el acuerdo de disolución.

Ello supone, a efectos tributarios, que los administradores responderán de las obligaciones tributarias posteriores e insatisfechas, ya sean nuevas *stricto sensu* o exigibles a partir del acaecimiento de la causa de disolución aunque devengadas con carácter previo (por ejemplo, deuda del Impuesto de Sociedades devengada en diciembre pero no exigible hasta junio)³⁷.

Desde el punto de vista subjetivo el Tribunal Supremo ha desarrollado una línea tendente a excluir la valoración de la concurrencia de culpa o imprudencia en el actuar del administrador, siendo suficiente la constatación del hecho objetivo del incumplimiento de las obligaciones que la LSC impone.

En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Toledo de 02/11/2017 núm. 242/2017 JUR\2017\309105 (FJ 1.º), ha recogido la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo al respecto, señalando que “la acción para reclamar la responsabilidad solidaria de los administradores por incumplimiento de la obligación de instar la disolución de la sociedad es, según la calificación jurisprudencial más reciente,

³⁷ LÓPEZ LÓPEZ, H. Y MARTÍNEZ CABALLERO, R. “Responsabilidad tributaria y mercantil de los administradores de sociedades que, teniendo deudas pendientes, hayan cesado en su actividad”, en *Revista Impuestos*, 2008, pág. 337.

una acción de responsabilidad (STS de 04/04/2006 y 24/04/2006) dotada de singularidad en cuanto al requisito general de la relación de causalidad (STS 27/10/2006), pues la jurisprudencia ha venido declarando que esta responsabilidad no depende de la existencia de un nexo causal con el daño originado a los acreedores reclamantes, ni siquiera de la existencia del daño mismo, pues constituye una responsabilidad formal de carácter solidario respecto de las deudas sociales, que ha sido frecuentemente descrita como objetiva o cuasi objetiva, pues nace de la omisión del deber de promover la disolución en los supuestos legalmente previstos (STS de 03/04/1998, 20/04/1999 , 22/12/1999, de 20/12/2000, 20/07/2001, 25/04/2002 y 14/11/2002, entre otras) y responde a que el orden público societario exige eliminar del tráfico aquellas sociedades en las que concurre alguna de causa de disolución con el fin de garantizar la seguridad del mercado y los intereses de los accionistas y terceros acreedores.

En consecuencia, dado el interés del orden público societario en eliminar del tráfico mercantil a aquellas sociedades se construye una responsabilidad “objetiva o cuasi objetiva”, en la que se elude la necesidad de valorar la concurrencia de dolo o negligencia en el actuar del administrador para la derivación de responsabilidad.

De este modo, la LSC ha elaborado una responsabilidad solidaria de los administradores de las personas jurídicas que hayan cesado en su actividad por las obligaciones sociales posteriores a dicho cese. En consecuencia, los administradores responderán de las obligaciones tributarias posteriores e insatisfechas. Debemos tener en cuenta que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha constituido una “responsabilidad formal de carácter solidario respecto de las deudas sociales, que ha sido frecuentemente descrita como objetiva o cuasi objetiva”. Por lo tanto, en la responsabilidad solidaria de los administradores de carácter mercantil no se atiende a la valoración de su actuación.

3.4.3 La relación entre la legislación mercantil y tributaria

Tras el análisis separado de la regulación de las legislaciones mercantil y tributaria de la responsabilidad de los administradores de las sociedades que hayan cesado en su actividad, procederemos a estudiar sus similitudes y diferencias, para finalmente determinar qué vías puede utilizar la Administración tributaria para el cobro de las obligaciones tributarias.

Como hemos visto, ambas legislaciones regulan un mismo supuesto: la inactividad de una sociedad en el tráfico mercantil sin haber realizado los trámites formales

oportunos para su disolución y manteniendo deudas pendientes. No obstante, el nacimiento de la responsabilidad mercantil exige la incursión de la sociedad en alguna de las causas de disolución del art. 363 LSC (cese jurídico), mientras que la responsabilidad tributaria parte de un presupuesto más amplio referido a la ausencia total, permanente e irreversible de operaciones económicas o empresariales (cese fáctico)³⁸.

Del mismo modo, mientras que la responsabilidad mercantil es solidaria, la tributaria es una responsabilidad subsidiaria.

Sin embargo, la legislación mercantil y la tributaria no coinciden en el ámbito objetivo de la responsabilidad. Así, mientras que la legislación mercantil se refiere a “las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento” del cese de actividad; la legislación tributaria hace referencia a las “obligaciones tributarias devengadas” en el momento del cese de actividad.

Como consecuencia, las deudas fiscales exigibles con anterioridad a la causa de disolución legal sólo pueden ser objeto de reclamación por el art. 43.1 b) LGT, mientras que las exigibles con posterioridad habrán de reclamarse con base a la regulación mercantil. Por ello, las únicas deudas tributarias que podrían reclamarse por ambas acciones de responsabilidad quedarían circunscritas a las obligaciones devengadas con anterioridad pero exigibles después de la concurrencia de la causa de disolución³⁹.

De este modo, en el caso de que una sociedad que haya cesado en sus actividades tenga obligaciones tributarias de las características citadas en el párrafo precedente, exigibles, por tanto, tanto por la legislación mercantil como por la tributaria, ¿por qué vía debería ejercer su derecho la Administración?

Debemos tener en cuenta que la Administración, en el ejercicio de sus derechos en la vía administrativa, tiene prerrogativas tales como la autotutela declarativa y ejecutiva. Se ha discutido largamente en la doctrina si tales prerrogativas son extensibles a la legislación mercantil en caso de que la Administración decida reclamar la deuda por esta vía.

En esta discusión podemos distinguir tres posturas. En primer lugar, existen autores (De la Nuez Sánchez-Cascado) que entienden que la autotutela declarativa y ejecutiva de la Administración se extiende al precepto mercantil, de manera que no requiere acudir a la vía civil para su aplicación, en tanto que lo relevante es que la Administra-

³⁸LÓPEZ LÓPEZ, H. Y MARTÍNEZ CABALLERO, R. “Responsabilidad tributaria y mercantil...”, *op.cit.*, pág. 337.

³⁹*Ibidem*, pág. 339.

ción actúe en el giro o tráfico administrativo que le es propio, con independencia del carácter público o privado de la norma que se aplique.

Por otro lado, la de autores (como Álvarez Martínez) que consideran que, cuando la legislación mercantil califica la responsabilidad del administrador como solidaria, la Administración tributaria puede exigir la misma a través de los procedimientos regulados en la LGT. Por tanto, la Administración tributaria puede utilizar tanto la legislación mercantil como la tributaria para exigir la responsabilidad al administrador. Eso sí, cuando la Administración utilice la legislación mercantil deberá aguardar a que el orden jurisdiccional civil declare la responsabilidad.

Sin embargo, el TEAC ha señalado (Resolución de 25/07/2015 núm. 00460/2015 JT\2015\1158 (FJ 3º)) que la Administración no debe esperar el transcurso de este plazo para declarar la responsabilidad subsidiaria. Así, afirma que “en orden a declarar la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.b) de la LGT, la Administración tributaria no tiene que acudir al Tribunal correspondiente de lo Mercantil en demanda de su derecho de cobro ni le corresponde instar la disolución de la deudora, sino que ha de limitarse a constatar y a acreditar que la actividad ha cesado de facto y que se han cumplido el resto de los requisitos exigibles” en la legislación y jurisprudencia tributaria. Además, el TEAC hace referencia al hecho de que la exigencia del transcurso del plazo podría tener incidencia “en el cómputo del plazo de prescripción, llevando en última instancia a una consecuencia sin sentido (...) pues resultaría que el plazo de prescripción de la acción recaudatoria de derivación empezaría a contarse antes de que ésta pudiera iniciarse”, en atención al art. 67.2.III LGT.

Por último, encontramos una posición (López López y Martínez Caballero) en la que se propugna el uso exclusivo de la legislación tributaria para la exigencia de obligaciones tributarias. Y ello con base en la necesidad de que la responsabilidad puede ser una excepción a la exigencia constitucional de contribuir con arreglo a la capacidad económica, en tanto que se exige una deuda tributaria a un sujeto que no ha manifestado dicha capacidad. Entienden que es necesaria la cautela en la interpretación de la regulación de la responsabilidad y, por ello, es más razonable la única utilización de la legislación tributaria, específicamente pensada y articulada en torno a las especialidades de la obligación tributaria. En consecuencia, propugnan el uso exclusivo de la legislación tributaria para esta materia.

Tanto la legislación mercantil como la tributaria regulan un mismo supuesto: la inactividad de una sociedad en el tráfico mercantil sin haber realizado los trámites for-

males oportunos para su disolución y manteniendo deudas pendientes. Su ámbito objetivo no es exactamente el mismo en tanto que la legislación mercantil se refiere a obligaciones sociales posteriores al cese en la legislación mercantil y la tributaria a obligaciones tributarias devengadas en el momento del cese. Sin embargo, dentro de dichos conceptos pueden incluirse las obligaciones devengadas con anterioridad pero exigibles después de la concurrencia de la causa de disolución. En consecuencia, la Administración tributaria dispone de dos vías por las que puede exigir la responsabilidad a los administradores por dichas obligaciones.

Desde mi punto de vista, la vía por la que la Administración tributaria debe exigir las obligaciones tributarias a los administradores responsables es la prevista en la LGT. Los preceptos del derecho común tienen carácter supletorio con respecto a la regulación específica (art 4 CC), por lo que, al existir unos preceptos planteados específicamente para la declaración y exigencia de la responsabilidad tributaria deben ser estos los que se apliquen, en atención al principio de especialidad de las normas. De lo contrario, podrían producirse situaciones contraproducentes como la señalada en la Resolución del TEAC de 25/07/2015. Además, la *ratio legis* de estos preceptos no es la misma: mientras que en la legislación mercantil se pretende la protección de los acreedores, en el ámbito tributario se busca la protección de los intereses públicos para el sostenimiento de los gastos públicos. Por todo ello, considero que, en la exigencia de obligaciones tributarias, la Administración debe utilizar las disposiciones expresamente previstas para ella en la LGT.

IV. CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LA RESPONSABILIDAD DEL ART. 42.1 Y ART. 43.1 LGT

La LGT no delimita con precisión cuál es el ámbito objetivo de aplicación de la figura de la responsabilidad tributaria subsidiaria. Tanto en el art. 42.1 LGT como en el art. 43.1 LGT se vincula la responsabilidad subsidiaria a la deuda tributaria. Además, los arts. 42.1 a) y 43.1 a) LGT establecen que la “responsabilidad también se extenderá a las sanciones”.

De acuerdo con el art. 58 LGT, el concepto de deuda tributaria está constituido por la cuota a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. Además, acto seguido enuncia que la deuda también estará integrada, en su caso, por el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

Los artículos 42.1 y 43.1 LGT se refieren a la deuda tributaria, lo que supone que, para derivar la responsabilidad derivada de la comisión de infracciones por parte de una persona jurídica a un administrador, es necesaria la existencia de una lesión del crédito tributario. Por tanto, la responsabilidad no se puede producir en el caso de infracciones tributarias que no lesionen el crédito tributario, como puede ser el incumplimiento de deberes formales con la Administración tales como la presentación de declaraciones tributarias o el suministro de información, limitándose su obligación a la realización material del pago. Se trata de una previsión lógica en la medida en que es el deudor principal quien dispone de estos datos⁴⁰. La cuestión que se plantea es, pues, la inclusión o no de los conceptos del art. 58 LGT en el ámbito de la responsabilidad del administrador.

Para el estudio de esta materia separaremos el análisis en dos: por un lado, la responsabilidad por la participación en la comisión de infracciones, sea solidaria o subsidiaria y, por otro, la responsabilidad subsidiaria derivada del cese de actividades. Además, dentro de estos temas se realizará una separación entre los conceptos de la deuda tributaria y las sanciones.

⁴⁰ GALÁN RUIZ, J. *La extensión de la obligación del responsable*. Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2005, págs. 67 y 68.

4.1 La responsabilidad derivada de la comisión de infracciones tributarias

4.1.1 Los recargos e intereses de demora

Como ya hemos apuntado previamente, el art. 42.1 a) LGT establece la responsabilidad solidaria sobre la “deuda tributaria” de aquellos que hubieran causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Del mismo modo, el art. 43.1 a) LGT se refiere a la deuda tributaria. De acuerdo con el art. 58 LGT, la deuda tributaria está constituida por el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, en caso de que existan⁴¹.

No obstante, el art. 41.3 LGT dispone que “la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan”.

En consecuencia, los administradores de las personas jurídicas no deberán hacer frente a todos los conceptos que recoge el art. 58 LGT. Más bien, deberán hacer frente, en todo caso, a la deuda tributaria exigida en período voluntario, pero no a las cantidades que sean consecuencia de un retraso imputable, en exclusiva, al deudor principal y que aquellos no hayan podido evitar⁴² en tanto que, si ha tenido lugar la derivación de responsabilidad, es porque la persona jurídica carecía de patrimonio para hacer frente a la deuda⁴³.

Ahora bien, el inciso final del art. 41.3 LGT señala que, “cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan”. Cuando se ejercita la acción de cobro frente al responsable nos encontramos ante un procedimiento nuevo, distinto e independiente⁴⁴. Por tanto, una vez haya transcurrido el plazo voluntario de pago concedido al responsable sin que este lo haya efectuado, se le podrán exigir las cantidades. Hará frente a las cantidades que tengan origen en su propia conducta y cuando haya sido él quien haya realizado los presupuestos de hecho que generaron su existencia.

⁴¹ Cfr. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad...*, op.cit, pág. 215.

⁴² *Ibidem*, pág. 229.

⁴³ *Ibidem*, pág. 231.

⁴⁴ *Ibidem*, pág. 216.

La referencia del art. 41.3 LGT debe ser entendida hecha a los intereses de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas.

Los recargos por declaraciones o autoliquidaciones extemporáneas no son aplicables a este supuesto de responsabilidad. De acuerdo con el art. 191.1 LGT “constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27”. Por tanto, no cabe la concurrencia en un mismo supuesto de la comisión de una infracción tributaria y la regularización por autoliquidación.

Los administradores deberán hacer frente a las cantidades expuestas en la liquidación inicial notificada a la persona jurídica. De la misma manera, los administradores deberán hacerse cargo de los intereses devengados por razón del incumplimiento de su propia obligación de ingresar en el plazo voluntario la deuda inicialmente requerida al ente jurídico. Ahora bien, no serán exigibles a los administradores los intereses nacidos por la falta de ingreso por parte de la persona jurídica en el plazo voluntario o en el período ejecutivo, ya que estos intereses no son imputables a los administradores.

4.1.2 Las sanciones

De acuerdo con el art. 58 LGT, entre los conceptos que incluye la “deuda tributaria” no se encuentran presentes las sanciones. No obstante, atendiendo al art. 41.1 LGT, “la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan”, siendo dos de estas excepciones las que aparecen en el art. 42.1 a) LGT y en el art. 43.1 a) LGT. En consecuencia, no cabe duda de que el contenido de la responsabilidad de los administradores incluye las sanciones en los casos en que estos hayan participado de manera efectiva.

Debemos tener en cuenta que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 27/03/2006 núm. 85/2006 ha considerado que tienen carácter sancionador aquellos supuestos en los que la responsabilidad alcanza a las sanciones. En consecuencia, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10/12/2009 RJ\2010\3956 (FJ 3.º) ha declarado que “cuando la responsabilidad que se deriva a los administradores alcanza a las sanciones estamos en el ámbito punitivo y, por ende, resultan aplicables los derechos y principios

materiales y procesales que para los delitos y las infracciones establecen los arts. 24.2 y 25.1 CE, entre ellos el derecho fundamental a la presunción de inocencia”.

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 17/03/2008 (FJ 8.º) recuerda que “entre los principios que informan el Derecho sancionador está el de la responsabilidad personal, según el cual las consecuencias de la infracción y, singularmente, la sanción no pueden ser exigidas más que a las personas que con su comportamiento han causado la lesión constitutiva de la infracción. Consecuentemente, la regla general debe ser que el responsable tributario no responda de las sanciones impuestas al sujeto pasivo o deudor principal. El indicado principio constitucionalizado de personalidad de la sanción (art. 25.1 CE) requiere que sólo puedan exigirse las sanciones a quienes resulten responsables de la infracción a título de dolo, culpa o mera negligencia”. La Administración deberá probar esta conducta.

En definitiva, la LGT ha incluido las sanciones en el ámbito de la responsabilidad solidaria y subsidiaria por la comisión de infracciones. Por ello, son de aplicación los derechos constitucionales de los artículos 24.2 y 25.1 CE y sólo pueden exigirse a las personas que han provocado la comisión de la infracción.

4.2. La responsabilidad subsidiaria derivada del cese de actividades

4.2.1. Los recargos e intereses de demora

Como ya se ha apuntado, el art. 43.1 LGT se refiere a la “deuda tributaria”, la cual está compuesta por la cuota, el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del periodo ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas (art. 58 LGT). Por su parte, el art. 43.1 b) LGT hace referencia a las obligaciones tributarias pendientes, concepto que, a la vista del contenido que presenta la Sección segunda del Capítulo I (Disposiciones generales) del Título II (Los tributos) de la LGT, incluye dichos elementos tributarios⁴⁵.

Dado que es una hipótesis de responsabilidad tributaria, el alcance de la expresión “obligaciones devengadas pendientes”, deberá efectuarse partiendo del parámetro establecido por el ya citado art. 41.3 LGT⁴⁶, que hace referencia a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario (cuota tributaria, pagos a cuenta o los

⁴⁵ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad...*, op.cit, pág. 243.

⁴⁶*Ibidem*, pág. 244.

posibles recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, establecidos a favor del Tesoro o de otros entes públicos⁴⁷) y los recargos procedentes en caso de que el administrador no cumpla con su obligación en el período voluntario.

Además, debemos tener en cuenta que, a diferencia de lo que ocurría en el art. 43.1 a) LGT, en este supuesto es posible la existencia de recargos por declaraciones o autoliquidaciones extemporáneas. Atendiendo a la expresión “obligaciones tributarias pendientes”, estas cantidades deberán, en un principio, ser exigidas a los administradores de las personas jurídicas inactivas cuando se produzca la hipótesis de responsabilidad del art. 43.1 b) LGT.

Dicha hipótesis se ve respaldada por el hecho de que estos recargos se encuentran incluidos entre las cantidades exigidas al deudor principal en período voluntario, así como porque no pueden ser considerados sanciones, de acuerdo con la doctrina constitucional al respecto. Así, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 13/11/1995 núm. 164/1995 (FJ 4.º) señala que “algunos rasgos externos del recargo le confieren cierta imagen sancionadora, en la medida en que constituye la respuesta a una conducta en principio tipificada como ilícito tributario y que consiste en una especie de multa o penalización económica (...) por otro lado, el hecho de que el recargo impugnado pueda tener una finalidad disuasoria del pago impuntual de las deudas tributarias no lo convierte en una sanción”. El criterio seguido por el Tribunal Constitucional para discernir cuándo los recargos tienen naturaleza sancionadora es su cuantía y su diferencia con las sanciones en sentido propio.

No obstante, parte de la doctrina ha criticado la situación paradójica que crea: si la persona jurídica no hubiera declarado ni pagado en su momento incurriría en una sanción que no resulta exigible a los administradores a través de esta responsabilidad, mientras que los responsables tendrían que hacer frente a estos recargos si la entidad jurídica hubiese declarado de modo espontáneo y fuera de plazo pero no hubiera efectuado el ingreso⁴⁸.

Por lo tanto, los administradores de personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades deberán responder, con arreglo al art. 43.1 a) LGT, de la deuda tributaria exigida en período voluntario a la persona jurídica y los recargos procedentes en caso de que el administrador no cumpla con su obligación en el período voluntario. Además, y

⁴⁷ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad...*, op.cit, pág. 245.

pese a la situación paradójica que se crea, en caso de que los administradores realicen una declaración extemporánea deberán hacer frente al recargo correspondiente.

4.2.2. *Las sanciones*

A diferencia de lo que ocurre en el art. 43.1 a) LGT, en el art. 43.1 b) LGT no se recoge ninguna mención contraria a la regla general del art. 41.4 LGT, por lo que las sanciones no deben ser incluidas en la responsabilidad derivada del cese de actividades.

Ahora bien, ello no significa que las sanciones no vayan a poder ser exigidas en ningún caso a los administradores. Así, las sanciones podrán exigirse, dentro del marco establecido por el art. 43.1 a) LGT, a los administradores de la sociedad inactiva que, en un momento anterior y en su calidad de tales, hayan tenido una participación efectiva en las infracciones que dieron lugar a las mismas⁴⁹. Sin embargo, no será posible exigir las sanciones a los administradores de las sociedades inactivas que no hayan participado en la comisión de tales infracciones.

En este sentido se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 26/06/2013 núm. 540/2013 JT\2013\1592 (FJ 8.º), al enunciar que “la responsabilidad no alcanza a las sanciones impuestas a la sociedad cuando el administrador no ha causado ni colaborado en la comisión de la infracción. Caso diferente es que el administrador haya participado o colaborado” en su comisión.

En consecuencia, la posibilidad de incluir las sanciones dentro del contenido de la responsabilidad por las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas en cese de actividades viene vinculada a la comisión de infracciones. Si entre las obligaciones tributarias pendientes se encuentran sanciones, es correcto incluirlas en el ámbito de la responsabilidad del administrador que hubiera participado en ellas, pero no a los “inocentes” que no hubieran tomado parte⁵⁰.

Esta solución es adecuada desde el punto de vista de los principios constitucionales de culpabilidad y de personalidad de la pena, especialmente teniendo en cuenta la doctrina del Tribunal Constitucional en sede de infracciones y sanciones tributarias, de acuerdo con la cual para poder sufrir una medida de esta naturaleza es absolutamente necesario tanto la participación en el ilícito cometido de la persona que ha de soportarla como la concurrencia de un cierto grado de culpa.

⁴⁹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad...*, op.cit, pág. 214.

⁵⁰ *Ibidem*, pág. 211.

V. CONCLUSIONES

La LGT de 1963 alumbró un concepto de responsabilidad muy amplio, dentro del cual cabían figuras de muy diversa naturaleza. Así, en la responsabilidad se distinguen dos géneros: la responsabilidad por la infracción, cuya consecuencia es la sanción, y la responsabilidad por los daños provocados al crédito tributario. El Tribunal Constitucional ha definido las sanciones como “una obligación de pago con un fin represivo o retributivo por la realización de una conducta que se considere administrativamente ilícita”. También ha enumerado sus características, permitiendo identificar las sanciones con independencia de su *nomen iuris*. Además, ha señalado expresamente que la naturaleza de la responsabilidad subsidiaria del art. 43.1 a) LGT tiene una naturaleza sancionadora. Ello implica la extensión de las garantías constitucionales de los arts.24.2 y 25.1 CE a los procedimientos de derivación de esta responsabilidad. Por otro lado, encontramos la responsabilidad por los daños provocados al crédito tributario, en que se impone al responsable la obligación de hacer frente a los daños causados por su acción antijurídica.

En cuanto a la figura del administrador, la LGT la delimita en función del cumplimiento de las condiciones legalmente fijadas para la asunción de este cargo. Si el administrador cumple estos requisitos será considerado administrador de derecho y, de lo contrario, será administrador de hecho. No obstante, a efectos de la responsabilidad tributaria esta distinción no tiene grandes consecuencias. El administrador de derecho y el administrador de hecho reciben el mismo tratamiento y serán responsables en las mismas condiciones. Sin embargo, la inclusión en el tenor literal de la LGT de los administradores de hecho permite incluir dentro del ámbito de la responsabilidad a aquellos que, sin ocupar formalmente el cargo, ejercen la dirección efectiva de la sociedad. Se trata de una medida importante para evitar el fraude fiscal y el uso de testaferros con el fin de eludir la responsabilidad tributaria.

La responsabilidad tributaria no procederá cuando se dé alguna de las circunstancias del art. 179.2 LGT. A los efectos de este trabajo, las dos circunstancias más relevantes son la oposición al acuerdo generador de la infracción y la realización de una actuación diligente en base a una interpretación razonable o un criterio mantenido por la Administración en una comunicación con el obligado tributario. No obstante, para su concurrencia, estas circunstancias deberán ser alegadas y probadas por el interesado, sin

perjuicio de que ello no signifique una inversión de la carga de la prueba, en la medida en que la Administración debe demostrar suficientemente la culpabilidad del obligado.

Tras el análisis de estas cuestiones previas, se ha procedido al estudio separado de tres presupuestos de hecho.

El primero de ellos es el del art. 42.1 a) LGT. Pese a que su tenor literal no haga referencia a los administradores, este precepto es aplicable a los administradores infractores dolosos de entidades jurídicas. En una persona jurídica resulta difícil pensar en un cargo con una mayor capacidad para causar o colaborar en la comisión de una infracción tributaria por parte de esta. Este precepto exige una especial participación del administrador en la comisión de la infracción. Su conducta, por ello, debe ser dolosa o una negligencia grave en el cumplimiento de sus funciones. La Administración deberá acreditar este actuar del administrador.

En segundo lugar encontramos el art. 43.1 a) LGT, para cuya apreciación deben concurrir tres condiciones: el momento temporal de la responsabilidad, la infracción de los deberes normales en un gestor y la existencia de un nexo causal entre los administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales de la sociedad. En cuanto al momento temporal de la responsabilidad, el Tribunal Supremo ha declarado que ésta alcanza a quienes tuvieran la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo. La segunda condición para el nacimiento de la responsabilidad es la concurrencia de negligencia en el comportamiento del administrador, consecuencia de los deberes normales en un gestor. Pese a que la implantación de un supuesto de responsabilidad objetiva ha sido rechazada, podemos apreciar una tendencia hacia su objetivización. La producción de una infracción tributaria supone un incumplimiento de las obligaciones de la sociedad con la Administración Tributaria, lo cual desemboca necesariamente en una infracción del administrador de su deber de actuar con la diligencia de un ordenado empresario.

Esta tendencia es apreciable en la concepción jurisprudencial de las conductas del art. 43.1 a) LGT. En el caso de los actos de incumbencia del administrador, la jurisprudencia les hace responsables de todos los actos realizados por la sociedad sin analizar suficientemente la estructura organizativa de la persona jurídica y la distribución de competencias de la misma. Y en el caso del consentimiento del incumplimiento por un tercero dependiente del administrador, vincula la comisión de infracciones tributarias por la sociedad a una negligencia por *culpa in eligendo* o *in vigilando*. Hay que tener en cuenta que el tenor literal del art. 43.1 a) LGT hace referencia a la no realización de

actos o al consentimiento de la comisión de la infracción, lo cual hace entender una mayor involucración en la comisión de infracciones que la mera negligencia a la que se ha referido el Tribunal Supremo.

Es relevante a estos efectos la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30/09/2014 (FJ 7.º), que afirma que “deberá quedar suficientemente demostrado que el presunto responsable conoció o debió conocer por razón de su cargo el incumplimiento por las personas que de él dependían, sin que pueda admitirse sin más que una persona, por ejemplo, por ser administrador, deba conocer para cualquier tipo de sociedad y sea cual sea el volumen de operaciones, la actividad y los ámbitos geográficos donde se desenvuelven, todas las operaciones sociales”. Desde mi punto de vista, la matización de esta sentencia es óptima para la determinación del estándar de diligencia debida de los administradores; no es razonable exigir a un administrador, por el mero hecho de serlo, el control sobre las obligaciones tributarias de la sociedad. Hay que tener en cuenta que, como administrador, pueden ejercer personas de diferente formación y dedicación a las obligaciones tributarias, no siendo ajeno a la realidad confiar estas tareas a una tercera persona. Por ello, calibrar la responsabilidad de los administradores, tal y como propone el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña puede ser un buen instrumento para evitar la objetivización de esta responsabilidad.

La relación entre el art. 42.1 a) LGT y 43.1 a) LGT es solucionada gracias al inciso incluido por el último de estos artículos, que determina la aplicación del art. 42.1 a) LGT en las conductas activas de los administradores en la comisión de la infracción, enfocando el art. 43.1 a) LGT para aquellos supuestos en que se aprecie una menor participación. Esta graduación es beneficiosa desde el punto de vista del principio de culpabilidad, en tanto permite castigar de manera diferente en función de la participación del sujeto en la comisión de la infracción. Además, puede ser una explicación a la citada tendencia a la objetivización de la responsabilidad del art. 43.1 a) LGT que ha realizado la jurisprudencia, que entiende que, si se produce una infracción tributaria por parte de una sociedad, su administrador incurre en una infracción de su deber de diligencia.

El último supuesto de responsabilidad que se ha analizado en este trabajo es el cese de actividades (art. 43.1 b) LGT). Mediante este precepto podrá derivarse responsabilidad al administrador de la persona jurídica que haya cesado en sus actividades que no haga lo necesario para el pago de estas obligaciones o haya tomado medidas que hayan provocado dicho impago. Debemos tener en cuenta que el *ratio legis* del art. 43.1 b) LGT es la protección del interés recaudatorio de la Administración tributaria. Así, se

logra evitar que, mediante conductas fraudulentas, administradores eviten la disolución de su sociedad inactiva para eludir el pago de sus obligaciones tributarias pendientes.

Dicho supuesto es peculiar en la medida en que también está regulado por la normativa mercantil. Así, la LSC ha elaborado una responsabilidad solidaria de los administradores de las personas jurídicas que hayan cesado en su actividad por las obligaciones sociales posteriores a dicho cese. En consecuencia, los administradores responderán de las obligaciones tributarias posteriores e insatisfechas. Debemos tener en cuenta que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha constituido una “responsabilidad formal de carácter solidario respecto de las deudas sociales, que ha sido frecuentemente descrita como objetiva o cuasi objetiva”. Por lo tanto, en la responsabilidad solidaria de los administradores de carácter mercantil no se atiende a la valoración de su actuación.

Tanto la legislación mercantil como la tributaria regulan un mismo supuesto: la inactividad de una sociedad en el tráfico mercantil sin haber realizado los trámites formales oportunos para su disolución y manteniendo deudas pendientes. Su ámbito objetivo no es exactamente el mismo en tanto que la legislación mercantil se refiere a obligaciones sociales posteriores al cese en la legislación mercantil y la tributaria a obligaciones tributarias devengadas en el momento del cese. Sin embargo, dentro de dichos conceptos pueden incluirse las obligaciones devengadas con anterioridad pero exigibles después de la concurrencia de la causa de disolución. En consecuencia, la Administración tributaria dispone de dos vías por las que puede exigir la responsabilidad a los administradores por dichas obligaciones. Desde mi punto de vista, la vía por la que la Administración tributaria debe exigir las obligaciones tributarias a los administradores responsables es la prevista en la LGT. Los preceptos del derecho común tienen carácter supletorio con respecto a la regulación específica (art. 4 CC), por lo que, al existir unos preceptos planteados específicamente para la declaración y exigencia de la responsabilidad tributaria deben ser estos los que se apliquen, en atención al principio de especialidad de las normas. Además, la *ratio legis* de estos preceptos no es la misma: mientras que en la legislación mercantil se pretende la protección de los acreedores, en el ámbito tributario se busca la protección de los intereses públicos para el sostenimiento de los gastos públicos. Por todo ello, considero que, en la exigencia de obligaciones tributarias, la Administración debe utilizar las disposiciones expresamente previstas para ella en la LGT.

Tras el análisis de los presupuestos de hecho de la responsabilidad de los administradores que aparecen en la LGT, se han analizado sus consecuencias jurídicas, esto es, el alcance y la extensión de la responsabilidad.

Así, en lo relativo a las consecuencias jurídicas de la responsabilidad del art. 42.1 a) LGT y art. 43.1 a) LGT, los administradores deberán hacer frente a las cantidades expuestas en la liquidación inicial notificada a la persona jurídica. De la misma manera, deberán hacerse cargo de los intereses devengados por razón del incumplimiento de su propia obligación de ingresar en el plazo voluntario la deuda inicialmente requerida al ente jurídico. Ahora bien, no serán exigibles a los administradores los intereses nacidos por la falta de ingreso por parte de la persona jurídica en el plazo voluntario o en el período ejecutivo, ya que estos intereses no son imputables a los administradores. Por otro lado, el tenor literal de estos artículos comprende las sanciones en el ámbito de su responsabilidad. Por ello, son de aplicación los derechos constitucionales de los artículos 24.2 y 25.1 CE y sólo pueden exigirse a las personas que han provocado la comisión de la infracción.

Por su parte, en el caso de la responsabilidad del art. 43.1 a) los administradores de personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades deberán responder, con arreglo al art. 41.3 LGT, de la deuda tributaria exigida en período voluntario a la persona jurídica y los recargos procedentes en caso de que el administrador no cumpla con su obligación en el período voluntario. Además, y pese a la situación paradójica que se crea, en caso de que los administradores realicen una declaración extemporánea deberán hacer frente al recargo correspondiente. Así, puede darse la situación de que tenga que responder por estos conceptos en caso de realizar la declaración extemporánea pero no en caso de que la Administración realice la liquidación. En lo respectivo a las sanciones, la posibilidad de incluirlas viene vinculada a la comisión de infracciones. Si entre las obligaciones tributarias pendientes se encuentran sanciones, sólo serán incluidas en la responsabilidad de los administradores que hayan tomado parte en su comisión, dejando a un lado a aquellos que no hubieran participado. Esta solución es adecuada desde el punto de vista de los principios constitucionales de culpabilidad y de personalidad de la pena.

Pese a que inicialmente, en la LGT de 1963, se concibió la responsabilidad como un instrumento de garantía de las obligaciones tributarias impagadas, la amplitud de su definición acarrió la inclusión en su ámbito de figuras de naturaleza distinta, especialmente de naturaleza sancionadora. Así, la responsabilidad tributaria, en los términos

actuales en que está conceptuada, posee en algunos casos naturaleza sancionadora. Por ejemplo, tanto la responsabilidad solidaria por la participación en la comisión de infracciones como la responsabilidad subsidiaria por la comisión de infracciones de una persona jurídica se extienden a las sanciones. Debemos tener en cuenta la doctrina constitucional (Sentencia del Tribunal Constitucional de 27/03/2006 85/2006) que establece que las sanciones tributarias de estos preceptos ejercen una función represiva y que, pese a no estar incluidas en el ámbito de las infracciones tributarias del art.78 LGT, tienen una naturaleza sancionadora. Por tanto, se trata de sanciones y deben aplicarse las garantías de los arts. 24.2 y 25.1 CE. No obstante, junto a ello encontramos que, en el art. 43.1 a) LGT (de naturaleza sancionadora), se aprecia una tendencia hacia la objetivización de la responsabilidad: si una persona jurídica comete una infracción tributaria, su administrador ha infringido sus deberes como gestor y es responsable. Desde mi punto de vista, el nacimiento de la responsabilidad debería estar supeditado a un análisis de la estructura de la sociedad; es posible, especialmente en sociedades de pequeño tamaño, que el administrador no se ocupe la llevanza de sus obligaciones tributarias, sino que delegue esta función en un profesional. Extender una responsabilidad sancionadora a este administrador es, desde mi punto de vista, desproporcionado. No obstante, esta es la posición que han tomado los tribunales en la práctica jurídica, tal y como hemos podido ver a lo largo de este trabajo.

ANEXO I BIBLIOGRAFÍA

1.- Libros

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los Administradores en la Ley General Tributaria*. Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

DÍAZ ECHEGARAY, J. L. *El administrador de hecho de las sociedades*. Aranzadi, Pamplona, 2002.

GALÁN RUIZ, J. *La extensión de la obligación del responsable*. Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2005.

LAMOCA ARENILLAS, Á. *Manual de responsabilidad tributaria*. Editorial Aranzadi, Cizur Mayor, 2013.

LETE ACHIRICA, C. *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*. Civitas, Madrid, 2000.

LÓPEZ LÓPEZ, H. *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*. Aranzadi, Cizur, 2009.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*. Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2007.

QUIJANO GONZÁLEZ, J. *La responsabilidad civil de los administradores de las Sociedades Anónimas. Aspectos sustantivos*. p.351, Secretariado de Publicaciones, Valladolid, 1985.

2.- Artículos

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. “La exención de responsabilidad en los supuestos de infracciones tributarias derivadas de la adopción de decisiones colectivas: una interpretación correctiva e integradora del artículo 179.2 c) de la LGT”, en *Revista Quincena Fiscal* núm. 10, 2009.

LÓPEZ LÓPEZ, H. Y MARTÍNEZ CABALLERO, R. “Responsabilidad tributaria y mercantil de los administradores de sociedades que, teniendo deudas pendientes, hayan cesado en su actividad”, en *Revista Impuestos*, 2008.

ANEXO II

JURISPRUDENCIA

1.- Tribunal Constitucional

Sentencia de 14/12/1998 núm. 239/1998.

Sentencia 13/11/1995 núm. 164/1995.

Sentencia de 27/03/2006 núm. 85/2006.

Sentencia de 26/04/1990 núm. 76/1990.

Sentencia de 12/05/1994 núm. 146/1994.

Sentencia de 13/11/1995 núm. 164/1995.

2.- Tribunal Supremo

Sentencia de 07/03/2016 RJ\2016\639.

Sentencia de 11/04/2011 RJ\2011\3084.

Sentencia de 02/12/2010.

Sentencia de 12/05/2012 RJ\2012\6677.

Sentencia de 18/10/2010 RJ\2010\7392.

Sentencia de 28/04/2016 RJ\2016\2584.

Sentencia de 14/03/2011.

Sentencia de 02/07/2015 RJ\2015\3449.

Sentencia de 25/04/2008.

Sentencia de 12/12/2013 RJ\2014\241.

Sentencia de 25/06/2010 núm. 4017/2010.

Sentencia de 31/05/2007 núm. 5538/2007.

Sentencia de 14/04/2011 RJ\2011\3244.

Sentencia de 30/01/2007 núm. 287/2007.

Sentencia de 24/01/2017 núm. 88/2017 RJ\2017\1606.

Sentencia de 10/02/2011 RJ\2011\646.

Sentencia de 14/04/2011 RJ\2011\3244.

Sentencia de 24/01/2017 núm. 88/2017 RJ\2017\1606.

Sentencia de 22/09/2008 núm. 5245/2008.

Sentencia de 14/04/2011 RJ\2011\3244.

Sentencia de 10/12/2009 RJ\2010\3956.

Sentencia de 17/03/2008.

3.- Audiencia Nacional

Sentencia de 06/06/2008.

Sentencia de 02/11/2010 JT\2010\1218.

Sentencia de 10/10/2011 JT\2011\1137.

Sentencia de 18/05/2015 JT\2015\1245.

Sentencia de 17/09/2001 núm. 5111/2001.

Sentencia de 17/12/2012 JT\2013\149.

Sentencia de 16/01/2012 núm. 17/2012.

2.4. Audiencia Provincial y Tribunal Superior de Justicia

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30/09/2014 núm. 944/2013 JT\2014\37.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 06/05/2010 JUR\2010\240221.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 23/05/2012 JT\2012\1379.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 29/06/2018 núm. 1460/2018 JUR\2018\303317.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 26/06/2013 núm. 540/2013 JT\2013\1592.

Sentencia de la Audiencia Provincial de Toledo de 02/11/2017 núm. 242/2017 JUR\2017\309105.

2.5. Doctrina Administrativa

Resolución del TEAC de 30/01/2008 00/3770/2008.

Resolución del TEAC de 25/07/2015 JT\2015\1158.